

1-2014

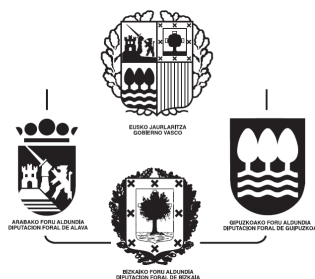
ZERGA

GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO

ZERGA

GACETA TRIBUTARIA
DEL PAÍS VASCO

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

1
2014

ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Juan Miguel Bilbao Garai (Lehendakaria/Presidente)

Miren Itziar Agirre Berriotxo (Zuzendaria/Director)

Jon Martínez Alonso, José Rubí Cassinello, Miren Itziar Miner Canflanca, Zuriñe Embid Zubiria

ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

José Ramón Martínez Martínez (Eusko Jaurlaritza/Gobierno Vasco), Javier Armentia Basterra (Arabako Foru Al-dundia/Diputación Foral de Álava), Gemma Martínez Bárbara (Bizkaiko Foru Aldundia/Diputación Foral de Bizkaia), José Luis Hernández Goikoetxea (Gipukoako Foru Aldundia/Diputación Foral de Gipuzkoa)

ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN

Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa/Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi

Gaztelako Atea/Portal de Castilla, nº 15 – 1007 Vitoria-Gasteiz

Telefona/Teléfono: 945/016770 – Faxa/Fax: 945/016771

ARGITARATZAILEA/EDITA

Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa/Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi

AZALA/PORTADA

José Luis Robertson Mendizabal

LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93

ISSN – 2253 - 7805

<http://octe@ej-gv.es>

«ZERGAK Gaceta Tributaria del País Vasco» aldizkarian parte hartu nahi dutenek Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa igarri behartu dituzte beren idazlariak.

- Bina kopia bidaliko dira, bata paperean eta bestea disketean.
- Idazlaren luzapenak ez ditu 30 orrialdeak gaindituko, lerroen artean tarte bikoitza utziz.
- Artikulu bakoitzari ehun baino gehiago edukiko ez duen laburpen bat erantsiko zaio.
- Idazlanean irudirik balego, bera osatzeko erabili diren zenbakizko datuak bidaliko lirateke.
- Arikulugile bakoitzak bere izena, helbide oso, telefona eta NAN zenbakia bidaliko ditu.
- Idazlanak EAEko edozein hizkuntzatan, hots euskaraz zein gaztelaniaz, idatz daitezke.

Erredatzio Kontseilua beretzat gordetzen du jasotako artikulak argitaratzeko eskubidea, auzer ebaluatzaile anonimo baten edo bat-zuen iritzia ezagutuko duelarik.

Idazlana argitratzeak ez du, derrigorrez, bertan jakinarazi aburuekiko adostasunik adierazi nahi, iritziak egilearen erantzukizunhean gel-ditzen baitira.

Todas las personas que deseen colaborar en «ZERGAK Gaceta Tributaria del País Vasco» deberán enviar sus artículos al Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi.

- Se remitirá una copia del trabajo en formato papel y otro bajo soporte magnético.
- La extensión del artículo no debe superar las 30 páginas, a doble espacio.
- Los artículos deberán ir acompañados de un resumen, cuya extensión no deberá exceder de 100 palabras.
- Si el artículo incluye representaciones gráficas, se deberán incluir los datos numéricos que sirven de base para su elaboración.
- Los autores incluirán su nombre y dirección completos, teléfono y DNI.
- Los trabajos podrán ser redactados en cualquiera de las dos lenguas oficiales de la C.A.P.V.

El Consejo de Redacción se reserva el derecho de publicar los artículos que reciba, previo sometimiento a un proceso de evaluación anónima.

Su publicación no significa necesariamente un acuerdo con las opiniones expresadas que serán de la responsabilidad exclusiva del autor.

Editorial

5

Actualidad Fiscal

Actualidad Álava

25

Actualidad Bizkaia

45

Actualidad Gipuzkoa

75

Actualidad Unión Europea: Informe sobre Fiscalidad de la UE oct/2013-mar/2014

85

Estudios y Colaboraciones

Notas sobre las modificaciones a incluir en el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco acordadas por la Comisión Mixta del Concierto Económico. Algunas otras cuestiones pendientes

Idoia Zapirain Torrecilla
Técnica del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

109

La Junta Arbitral del Concierto Económico desde la perspectiva procedimental

Isaac Merino Jara.
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UPV/EHU.

133

Las deducciones de la cuota en el nuevo Impuesto sobre Sociedades

Javier Armentia Basterra.
Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava

167

La deducibilidad de los gastos financieros en los grupos de sociedades

Juan Calvo Vérguez
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

185

La Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, sobre el mal llamado "blindaje" del Concierto Económico Vasco

Gonzalo Martínez Etxeberria. Doctor en Derecho y profesor de Derecho constitucional de la Universidad de Deusto

209

Referencias

DOCUMENTOS DE INTERÉS

- Acuerdos de naturaleza tributaria de la Comisión Mixta del Concierto Económico del 16 de enero de 2014
- Comunicado de prensa nº 8/14, de 23 de enero, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre las conclusiones de la Abogado General en el asunto C-184/11, relativas a la eventual imposición de sanciones derivadas de incumplimiento en el asunto de las llamadas "vacaciones fiscales"
- Comunicado de prensa nº 22/14, de 27 de febrero, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sobre la Sentencia del asunto C-82/12, relativa al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos
- Resumen ejecutivo del informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español de febrero de 2014

219

237

239

242

CONSULTAS OCTE

- CONSULTA 2013.7 – IS-IRNR-VA: Contrato de prestación de servicios o "maquila" entre una empresa francesa y una empresa con domicilio fiscal en Álava. Cuestiones relativas al Impuesto sobre Sociedades/Impuesto sobre la Renta de no Residentes y al Impuesto sobre el Valor Añadido

255

CONSULTAS COMISIÓN DE COORDINACIÓN Y EVALUACIÓN NORMATIVA

- Consulta 2010.7 – IRPF: Competencia para la exacción de las retenciones por rendimientos de trabajo satisfechos por una Agencia estatal a sus trabajadores residentes en territorio foral **261**
- Consulta 2013.4.3.1 – IVA: Administración competente para la exacción del Impuesto en relación con sociedad que presta servicios de transporte marítimo y de intermediación en el comercio marítimo con empresas navieras, agencias y consignatarios de buques **264**
- Consulta 2013.5.4.2 – Obligaciones de información (mods. 190 y 193 retenciones e ingresos a cuenta) frente a las distintas Administraciones: Sociedad con domicilio en Navarra y delegaciones en territorio vasco y territorio común **266**
- Consulta 2013.7.7.1 – IRPF: Traslado de residencia de territorio foral a territorio común. Aplicación de la deducción por cantidades depositadas en cuentas vivienda **268**

RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

- Punto de conexión aplicable en supuestos de suministros de energía eléctrica. Resolución R 11/2013 Expediente 28/2010 **273**
- Competencia para requerir la presentación de los modelos 390 resumen anual del IVA y para determinar el volumen de operaciones por el IVA, por parte de la Administración sin competencia inspectora. Resolución R 13/2013 Expediente 29/2010 **278**

ESTADÍSTICAS

Recaudación por Tributos Concertados de la CAE en 2013. Igor Guinea Palacios **283**

Normativa Tributaria

Territorios Históricos de Álava, Bizkaia, Gipuzkoa, Comunidad Autónoma del País Vasco, Comunidad Foral de Navarra y Administración del Estado **295**



Aldizkariaren aurreko zenbakia amaitzean, 2013ko azaroan, euskal tributu-sistema sarkonki berrikusteko prozesua abian zegoela aipatu genuen –bereziki, zuzeneko zergen arloan, foru-erakundeek batez ere hor baitute esku hartzeko ahalmena–, motel suspertzen ari den krisialdiaren egoera ekonomiko eta soziale-tara egokitzeko.

Foru-aldundiek ordurako prest zeuzkaten zuzeneko zerga nagusiak eraberritzeko proposamenak (PFEZa, sozietateen gaineko zerga, eta oinordetzen eta dohaintzen gaineko zerga); Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak aztertu egin zituen, eta lurralde historiko bakoitzeko batzar nagusietara igorri zituen gero. Horren guztiaren ondoren, 2013ko abenduan eta 2014ko urtarri-lean, Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako lurralde historikoetako aldizkari ofizialetan, zerga horiek arautzen dituzten foru-arau berriak eman ziren argitara. Arau horiek negoziazioen eta adostasuna lortzeko ahaleginaren emaitza dira, eta, horren bestez, lurralde-harmonizazio handia daukate.

PFEZari dagokionez, arauak honako helburu hauek bete nahi izan dituzte erreformaren bidez, arauaren zioen azalpenak zehazten duenez: baitetik, ekitatearen, progresibitatearen, neutraltasunaren, gardentasunaren zein sinplifikazioaren printzipioak indartzea, eta, bestetik, horien guztien artean oreka handiagoa ezartzea. Neurri ugari

Al cierre del anterior número de la revista, en noviembre de 2013, nos hacíamos eco del profundo proceso de revisión a que estaba siendo sometido el sistema tributario vasco, en particular en el ámbito de los impuestos directos –respecto al cual la capacidad de actuación de las instituciones forales es más notable–, con el fin de adaptarlo a las circunstancias económicas y sociales de un contexto de crisis y perspectivas de lenta recuperación.

Las Diputaciones Forales, habían elaborado ya las propuestas de reforma de los principales impuestos directos, el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), y éstas se habían analizado en el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi antes de su remisión a las Juntas Generales de los respectivos territorios históricos para su tramitación. Finalmente, durante los meses de diciembre de 2013 y enero de 2014 los boletines oficiales de los territorios históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa han publicado las nuevas normas forales reguladoras de estos impuestos que son el resultado de una labor previa de negociación y consenso y guardan por tanto un alto grado de armonización territorial.

Respecto al IRPF, según reflejan las exposiciones de motivos de la norma, los objetivos perseguidos con la reforma han sido el reforzamiento de los principios de equidad, progresividad, neutralidad, transparencia y simplificación, así como el establecimiento de un mayor equilibrio entre todos ellos. Las medidas

jaso dituzte helburu horiek betetzeko. Honela taldeka ditzakegu:

- Zergaren progresibitatea areagotzeko neurriak: gastu orokorretarako ekarpena ez dadin modu proportzionalan egin, baizik eta, zenbat eta ahalmen ekonomiko handiagoa izan, orduan eta ekarpen-ahalegin handiagoa eska dadin. Ildo horretakoak dira tarifa orokorrean egindako aldaketak –tarte berriak erantsi dira oinarri likidagarri handiagoentzat–, bai eta aurrezkiaren tarifyan egindakoak ere –tarifa progresiboa % 20tik gehienez % 25era, 30.000 eurotik aurrera–.
- Ekarpen pertsonala zergadunaren egiazko ahalmen ekonomikora egokitzen dela bermatzeko neurriak: gehienbat, mugak ezarritx ezebizitzaren tratamenduari, borondatezko gizarte-aurreikuspenaren tratamenduari eta lanaren zein jarduera ekonomikoen etekin jakin batzuei.
- Tributu-tratamenduen neutraltasuna bermatzeko neurriak.
- Jarduera ekonomikoa sustatzeko, araudian jasotako zerga-onuren efizientzia handitzeko eta zerga zuzen aplikatzen dela kontrolatzeko neurriak.
- Xedearen aurkako jokaerak ahultzeko neurriak, bai eta zergaren ekitatea areagotzekoak ere.
- Zergaren likidazioaren eta aplikazioaren sistematika hobetzeko neurri teknikoak.

Sozietateen gaineko zergan egindako erreformak, bestalde, helburu hauek ditu batez ere: i) enpresen kapitalizazioa indartzeko neurriak sartzea, ii) mikroenpresei arreta ematea enpresa-proiektuak ezartzen eta garatzen laguntzeko;

incorporadas para el cumplimiento de estos objetivos han sido numerosas, pudiendo agruparse del siguiente modo:

- Medidas dirigidas a incrementar la progresividad del impuesto, de manera que la contribución a los gastos generales se efectúe no de forma proporcional sino que a mayor capacidad económica se exija un mayor esfuerzo contributivo. En esta dirección se orientan las modificaciones introducidas en la tarifa general (en la que se incorporan nuevos tramos para las bases liquidables superiores) y en la tarifa del ahorro (tarifa progresiva desde un 20% hasta un máximo del 25% a partir de 30.000 euros).
- Medidas dirigidas a garantizar que la contribución personal se adecúa a la capacidad económica real del contribuyente, principalmente mediante el establecimiento de límites que afectan al tratamiento de la vivienda, al tratamiento de la previsión social voluntaria y a determinados rendimientos del trabajo y de actividades económicas.
- Medidas dirigidas a asegurar la neutralidad de los tratamientos tributarios.
- Medidas dirigidas a incentivar la actividad económica, incrementar la eficiencia de los beneficios fiscales contemplados por la normativa y al control de la correcta aplicación del impuesto.
- Medidas dirigidas a la disuasión de conductas contrarias a la finalidad perseguida y a contribuir a incrementar la equidad del impuesto.
- Medidas técnicas dirigidas a mejorar la sistemática de la liquidación y aplicación del impuesto.

Por su parte, la reforma del Impuesto sobre Sociedades se ha centrado en las siguientes líneas de actuación: i) introducción de medidas para el fortalecimiento de la capitalización de las empresas, ii) atención a las microempresas para facilitar la im-

hartarako, zuzeneko eta zeharkako zerga-kostuak murriztuz, etekinak gaitasuna eta dimentsioa handitzeko berriro inberti ditzaten bultzatuz, eta haien zerga-ordainketa sinplifikatuz, iii) patenteen ustiapenaren tributu-tratamendua eta ikerketa- eta garapen-jardueren beste emaitza batzuk sustatzea, iv) gastu jakin batzuen kengarritasuna murgatzea, v) erregimen bereziak berrikustea, eta vi) kenkariak berrikustea.

Foru-aldundietako Tributu Araudiaren edo Zerga Politikaren Zerbitzuek zabal aztertu dituzte, «Zergak gaur egun» atalean, bi foru-arauak (hots, PFEZ berria arautzen duena eta sozietateen gaineko zergari buruzkoa), oinordetzen eta dohaintzen gaineko zerga eta ondare-eskualdaketa eta egintza juridiko dokumentatuen gaineko zerga aldatzen dituen foru-araua, eta ez-egoiliarren errentaren gaineko zergaren foru-araua. Bestalde, sozietateen gaineko foru-zerga berriaren alderdi zehatz bat, kuotaren kenkariena, xehetasunez aztertuta dator «Azterlanak eta Kolaborazioak» ataleko artikulua batean.

«Zergak Gaur Egundak» atalean, gainera, 2013ko urri-tik 2014ko martxora bitartean onartutako eta argitaratutako zerga-xedapenen zerrenda dator, iruzkinez lagunduta. Xedapen horien artean daude, besteak beste, Euskadiko erakundeek gaitasun arau-emailerik ez duten zerga kontzertatuetan Estatuko Administrazioak egindako aldatketak jasotzeko egin behar izan dituzten egokitzapenak; bereziki, BEZari dagokionez, kutxako irizpidearen araubide berezi berriak eragin egin baitio.

Kontuan hartu beharra dago etorkizun hurbilean zergen arloko foru-araudian egokitzapen gehiago egiteko beharra sor daitekeela, aurreko paragrafoan aipatutako modu bertsuan; hain zuzen ere, Estatuko Administrazioak tributu-sisteman egin ditzakeen aldaketan ondorioz. Izan ere, itxura guztien arabera, Estatuko tributu-sistema goitiki behera erreformatuko da, Gobernuak Adituen Batzordeari agindutako txostena jaso berri baitu, martxoan. Herri Ogasuneko katedradun Manuel

plantación y el desarrollo de proyectos empresariales, reduciendo sus costes fiscales directos e indirectos, fomentando la reinversión de sus beneficios para el aumento de su capacidad y dimensión y simplificando su tributación, iii) potenciación del tratamiento tributario de la explotación de patentes y otros resultados de las actuaciones de investigación y desarrollo, iv) limitación de la deducibilidad de determinados gastos, v) revisión de regímenes especiales y vi) revisión de las deducciones.

Ambas normas forales, la que regula el nuevo IRPF y la del Impuesto sobre Sociedades, junto con la norma foral que modifica el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y la norma foral del Impuesto sobre la Renta de no Residentes son objeto de un amplio comentario en la sección de Actualidad Fiscal elaborada por los Servicios de Normativa Tributaria o de Política Fiscal de las Diputaciones Forales. El nuevo impuesto de sociedades foral es asimismo objeto de análisis detallado, en un aspecto muy concreto, el de las deducciones en la cuota, en uno de los artículos que compone la sección de Estudios y Colaboraciones.

En la sección de "Actualidad Fiscal" se recoge además una completa relación comentada de las disposiciones tributarias aprobadas y publicadas entre octubre de 2013 y marzo de 2014, entre ellas las adaptaciones de la normativa foral a los cambios introducidos por la Administración del Estado en aquellos impuestos concertados en los que las instituciones competentes del País Vasco carecen de capacidad normativa, en particular en el IVA que se ha visto afectado, entre otras cosas, por el nuevo régimen especial del criterio de caja.

Ha de tenerse en consideración que en un futuro próximo podrían sobrevenir más necesidades de adaptación de la normativa tributaria foral de índole similar a la referida en el párrafo anterior, que estarían motivados por los que la Administración del Estado pueda introducir en su sistema tributario. Y ello por las expectativas de inminente reforma integral del sistema tributario estatal, una vez se la ha entregado al Gobierno durante el mes de marzo el Informe que encargó a la Comi-

Lagares izan du buru batzordeak txostena egiteko orduan, eta txosten hori erreferentzia izango da Ogasun Ministerioak programatutako erreformarako. Iragarri dutenez, 2015etik aurrera sartuko da indarrean aipatutako aldaketa. Oso egokia iruditu zaigu Zergak aldizkariaren zenbaki honetan Estatuko tributu-sistema erreformatzeari begira Aditu Batzordeak egin duen txostenaren laburpen exekutiboa jasotzea; batetik, ikuspegi akademikotik tributu-interes handikoa delako, eta, bestetik, Estatuko erreformaren erreferentzietako bat delako (hortaz, alboko ondorioak izan ditzake tributuaren foru-sisteman). «Erreferentziak» atalean daukazue laburpen hori, «Dokumentu Interesgarriak» sailaren barruan.

Horrez gain, foru-aldundiek iruzurraren aurka borrokatzeko egindako jardueri eta ekimenei buruzko aipamen berezi bat ere jaso dugu. Halaber, foru-aldundiek 2014an iruzurraren aurka borrokatzeko edo zergak egiazatzeko baliatutako xedapenen gaineko aipamenak eta iruzkin laburrak ere bildu ditugu «Zergak Gaur Egun» atalean, bai eta foru-aldundiek informazioa tributu-xedez elkarri trukatzeko sinatu dituzten hainbat lankidetzahitzarmeni dagozkienak ere. Esparru horretan, azpimarratu beharra dago urteko lehen hilabete hauetan zerga-iruzurraren aurka borrokatzeko Batzordeak normaltasun osoz ekin diola jarduerari. Batzorde hori Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoaren barruan sortu zen, 2013ko urriaren 14ko Erabakiaren bidez, Eusko Legebiltzarrek egindako eskaera betez, eta foru-aldundien eta Eusko Jaurilaritzaren ordezkariak ditu kide.

Estatuko Administrazioarekiko tributu-harremanen arloan, gogora ekarri behar dugu Zergak aldizkariaren aurreko zenbakiaren editorialean egindako iruzkina. Haren bitartez, ohartarazten genuen premiazkoa zela Kontzertu Ekonomikoa Estatuko tributu-sisteman egindako erreformetara egokitzea; bereziki, tributu-figura berrien sorrerara, Bigarren Xedapen Gehigarrian jasotako aurreikuspenak artikulatu gabe zeudela. Alde horretatik, Kontzertu Ekonomikoaren Batzorde Mistoak 2014ko ur-

sión de Expertos presidida por el catedrático de Hacienda Pública Manuel Lagares y que podrá servir de referencia a la reforma que el Ministerio de Hacienda programa entre en vigor a partir de 2015, según ha anunciado. Tanto por su indudable interés tributario desde un punto de vista académico como por ser una de las referencias de la reforma estatal y que por tanto puede tener efectos colaterales en el sistema tributario foral, hemos considerado muy oportuna la reproducción en este número de Zergak del resumen ejecutivo del referido Informe de la Comisión de expertos para la Reforma del Sistema Tributario Estatal, documento que se incluye en la sección de Referencias, dentro del apartado de "Documentos de Interés".

Procede también una especial reseña sobre las actuaciones e iniciativas de las Diputaciones Forales en el ámbito de la lucha contra el fraude. La sección de Actualidad Fiscal incluye las referencias y un breve comentario sobre las disposiciones por las que las Diputaciones Forales hace públicos los criterios generales que informan sus planes de lucha contra el fraude o planes de comprobación tributaria para el año 2014 y sobre varios convenios de colaboración suscritos entre las diputaciones forales para el intercambio de información con fines tributarios. En este ámbito ha de subrayarse que a lo largo de estos primeros meses del año ha iniciado su actividad con plena normalidad la Comisión de lucha contra el fraude fiscal participada por representantes de las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco, que fue creada en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi mediante acuerdo de 14 de octubre de 2013, según había instado previamente el Parlamento Vasco.

En el ámbito de las relaciones tributarias con la Administración del Estado, recordamos el comentario del editorial del anterior número de Zergak en el que se advertía lo apremiante de adaptar el Concierto Económico a las reformas operadas en el sistema tributario del Estado, en particular a la creación de nuevas figuras tributarias sin que se hubiese procedido aún a articular las previsiones de la Disposición Adicional Segunda. Pues bien, los acuerdos de la Comisión

tarilaren 16an Madril en egindako bilkuran hartutako erabakiek normalizatu egin dute egoera; izan ere, zerga berrien kontzertazioa arautzen duten irizpideak finkatu dituzte, eta Kontzertuaren testuan beste aldaketa batzuk ere egin dituzte, aldizkarian bereziki landu direnak. Alde batetik, «Dokumentu Interesgarriak» atalaren barruan, Batzorde Mistoan zergei dagokienez hartutako erabakien testu osoa jaso dugu, eta, bestalde, «Azterlanak eta Kolaborazioak» atalean, hitzartutako aldaketa guztiak banan-banan aztertzen dituen artikulua bat dago.

Akordio horiek dagozkien lege-xedapenen bidez berretsita –2014ko martxoaren 7an sartu zen Diputatuen Kongresuan maiatzaren 23ko 12/2002 Legea, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Kontzertu Ekonomikoa onartzekoa, aldatzen duen lege-proiektua–, lurralde historikoetako erakunde eskudunek hitzartutako zerga berriak arautzeko foru-arauak onartu beharko dituzte (joko-jardueren gaineko zerga berria, Energia Elektrikoaren Ekoizpenaren balioaren gainekoa, kreditu-erakundeetako gordailuen gainekoa, berotegi-efektuko gas fluordunen gainekoa, erregai nuklear agortua eta hondakin erradioaktiboak biltegitratzearen gainekoa, loteria eta apustu jakin batzuen sarien gaineko zerga, eta zenbait hidrokarbuoren txikizkako salmentaren gaineko zerga ezabatzea eta hidrokarbuoen gaineko zergan sartzea), bai eta tributuen foru-araudia Batzorde Mistoaren erabakietara egokitzeko behar diren gainerako arau eta xedapenak ere.

Erabaki judizialen arloan, zergen esparruari eragin dioten beste gai interesgarri batzuk ere nabarmendu dira 2014. urtearen hasieran, eta ondorioak dituzte Euskadin. Daukaten garrantzia dela-eta, bi nabarmendu behar ditugu, eta biek Euskadiko erakundeen interesen aurkako ondorioak izan ditzaketela aurreratu behar dugu: i) Sharpston kasuko abokatu nagusiaren ondorioak, urtarilaren 23koak, «opor fiskalak» deituta-

Mixta del Concierto Económico celebrada en Madrid el pasado 16 de enero de 2014 han normalizado la situación, habiendo fijado los criterios que regulan la concertación de los nuevos impuestos e incorporando al texto del Concierto otras modificaciones, que son objeto de especial cobertura en la revista. Por una parte, en la sección de “Documentos de Interés” se reproduce el texto íntegro de los acuerdos de naturaleza tributaria consensuados en la Comisión Mixta y, por otra, en la sección de “Estudios y Colaboraciones” se incluye un artículo que analiza una a una todas las modificaciones acordadas.

Seguidamente, una vez refrendados estos acuerdos mediante la aprobación de las correspondientes disposiciones legales (el Proyecto de Ley por el que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco tuvo entrada en el Congreso de los Diputados el pasado 7 de marzo de 2014) las instituciones competentes de los Territorios Históricos deberán aprobar las normas forales por las que se regulan los nuevos impuestos concertados (el nuevo impuesto sobre actividades de juego, sobre el valor de la Producción de la Energía Eléctrica, sobre los depósitos en la entidades de crédito, sobre los gases fluorados de efecto invernadero, los nuevos Impuestos sobre la Producción y sobre el almacenamiento del combustible nuclear gastado y residuos radiactivos, el gravamen sobre los premios de determinadas loterías y apuestas y la supresión del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos y su integración en el Impuesto sobre Hidrocarburos), así como el resto de normas y disposiciones necesarias para adaptar la normativa tributaria foral a los acuerdos de la Comisión Mixta.

En el ámbito de las decisiones judiciales ha habido otros asuntos de interés que han marcado el panorama fiscal del inicio de 2014 y tienen incidencia para el País Vasco. Por su relevancia, destacamos dos, anticipando que en ambos concurre la expectativa de consecuencias desfavorables para los intereses de las Instituciones del País Vasco: i) las conclusiones de la Abogado General Sharpston en relación con la eventual

koen barruko urraketak zirela-eta ezar litezkeen zigorrei dagokienez, eta ii) Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren otsailaren 27ko Epaia, zenbait hidrokarburoen txikizkako salmenten gaineko zergari buruzkoa. Auzitegiak zabalduetako prentsa-jakinazpena jaso dugu bi kasuetan. «Dokumentu Interesgarriak» izeneko atalean dituzue.

Lehenengoan, Sharpston andreak Espainiari 50 milioi euroko isuna ezartzea proposatu dio Justizia Auzitegiari, Euskadin emandako legez kanpoko laguntzak ez berreskuratzeagatik. Ondorio horiek zuhurtziaz interpretatu behar direla adierazi dute foru-aldundiek, behin betiko epaia eman artean, eta argudiatutako irizpideen kontra agertu dira, baita proposatutako zehapenaren aurka ere, haien iritziz gehiegizkoa eta neurritz kanpoko delako, laguntzak jada berreskuratuta baitaude. Horrez gain, uste dute kontuan hartu beharra dagoela pizgarriak eman ziren garaian eta gaur egun enpresek bizitako krisi eta ziurgabetasun ekonomikoko egoera.

Aipatutako bigarren erabaki judizialean, Auzitegiaren epaiak dio zenbait hidrokarburoen txikizkako salmenten gaineko zerga Europar Batasunaren zuzenbidearen aurkakoa dela, eta ez dela bidezkoa epaiaren ondorioak denboran mugatzea. Ikusi egin behar Batzordeak zer erantzun ematen dion epaia nola interpretatu behar den jakitako bidali zaion idatzari –2003/95 Zuzentarauak finkatutako hidrokarburoen gaineko zergaren gutxienezko tasak betetzearekin lotuta–, baina, edonola ere, oso eragin handia izan dezake foru-ogasunentzat, bai ondorio kuantitatiboengatik, bai zergaren kuotak itzultzeko bideratutako eskaerei erantzuteko foru-aldundiek beharko dituzten baliabide gehigarrien kargagatik.

Gainontzean, «Zergak Gaur Egun» atalean zehatztasun gehiago adierazita dago foru-erakundeek 2013ko urritik 2014ko martxora bitartean zergen

imposición de sanciones derivadas de incumplimiento en el asunto de las llamadas “vacaciones fiscales”, de 23 de enero y ii) la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea relativa al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, de 27 de febrero. De las dos reproducimos el comunicado de prensa divulgado por el Tribunal. Se inserta en la sección destinada a “Documentos de interés”.

En la primera de ellas, la señora Sharpston propone al Tribunal de Justicia que imponga a España una multa de 50 millones de euros por no recuperar las ayudas concedidas en el País Vasco que habían sido declaradas ilegales. Las diputaciones forales se han manifestado al respecto resaltando la prudencia con la que han de interpretarse esas conclusiones, a la espera de la sentencia definitiva, y han manifestado su disconformidad con los criterios argumentados y con una propuesta de sanción que estiman excesiva y desproporcionada, una vez que las ayudas ya han sido recuperadas en su totalidad y que consideran debería haber tomado en cuenta la situación de crisis e incertidumbre económica para las empresas en el momento en que se concedieron los incentivos y en la actualidad.

En la segunda de las decisiones judiciales que hemos destacado el Tribunal falla en el sentido de que el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos es contrario al Derecho de la Unión y que no procede limitar en el tiempo los efectos de la sentencia. A salvo de lo que pueda responder la Comisión al escrito que se le ha dirigido sobre cómo ha de interpretarse la sentencia –en relación con el cumplimiento de los tipos mínimos del Impuesto sobre Hidrocarburos fijados por la Directiva 2003/96– el impacto para las haciendas forales puede ser significativo, tanto por sus efectos cuantitativos como por la carga adicional de recursos que las diputaciones forales habrán de disponer para dar respuesta a las solicitudes de devolución de cuotas del impuesto cursadas.

Por lo demás, la actividad normativa de las instituciones forales en materia tributaria entre octubre de 2013 y marzo de 2014 se relaciona de

arloan izan duten arau-jarduera. Halaber, foru-aldundietako Tributu Araudiaren edo Zerga Politikaren Zerbitzuek gaurkotasunagatik edo esanahi bereziagatik nabarmendu dituzten xedapen batzuen iruzkina ere eman dugu.

Euskadik Bruselan duen ordezkaritzako langileek Europar Batasuneko zergen arloko berritasunei buruz egiten duten kronikak 2013ko urriaren eta 2014ko martxoaren artean zergen inguruan gertatutako konturik esanguratsuenen berri ematen du, eta hamar atal handitan dago egituratuta: i) sarrera, ii) aurrezkien gaineko zergak, iii) sozietateen gaineko zergak, iv) BEZa, v) transakzio finantzarioen gaineko zerga, vi) zerga bereziak, vii) lankidetzak, iruzur eta diskriminazio fiskala, viii) prozedurak, ix) txostenak eta argitalpenak, eta azkenik, x) Europako zergei buruz egindako konferentziei buruzkoa.

Hamar ataletan lehenak txostena testuinguruan kokatzeko balio du; batetik, EBko Kontseiluaren lituanier Presidentetzaren amaieraren balorazio orokor bat eginez, eta, bestetik, greziar Presidentetzaren hasierari buruzko beste bat eginez. Azken horren lehentasunen artean, zerga-saihesteari eta iruzurrari buruzko espedienteak daudela adierazten da, eta helburuen artean ondoko hauek daude jasota: administrazio-lankidetzari buruzko zuzentarauaz akordio politiko bat lortzea, informazioa automatikoki trukatzeko areagotzeko; aurrezkien gaineko zergei buruzko zuzentzari berrikusia 2014ko martxoa baino lehen har dadin bermatzea, eta BEZari buruzko zuzentzaren eta transakzio finantzarioen gaineko zergari buruzko zuzentzaren esparruan aurrera egitea –lankidetzak areagotuz–.

Aurrezkien gaineko zergei dagokienez, 2003/48/EE Zuzentzara erreformatzeko proposamenaren aurrekariak gogorarazi ditugu, eta aurrerapen txikiak egin direla adierazi; izan ere, ez da bete aurreikusitako egutegia, 2013a amaitu baino lehen, bi estatu kideek izandako erreparoenagatik. Estatu horiek jatorrian aplikatzen dituzte atxikipeak, ez egoiliarrei ordaindutako interesen gainean, bizilekuaren estatu kidearekin informazioa trukatzearen

forma exhaustiva en la sección de "Actualidad Fiscal", junto con el comentario de una selección de disposiciones que los Servicios de Normativa Tributaria o de Política Fiscal de las Diputaciones Forales han destacado por su actualidad o especial significación.

La crónica de la actualidad fiscal en la Unión Europea que elabora el personal de la Delegación de Euskadi en Bruselas da cuenta de lo más significativo en materia de fiscalidad acontecido entre los meses de octubre de 2013 y marzo de 2014, estructurándose en diez grandes apartados: i) introducción, ii) fiscalidad del ahorro, iii) fiscalidad de las sociedades, iv) el IVA, v) el Impuesto sobre las Transacciones Financieras, vi) los Impuestos Especiales, vii) cooperación, fraude y discriminación fiscal, viii) procedimientos, ix) informes y publicaciones y un último apartado x) que informa sobre conferencias celebradas sobre fiscalidad europea.

El primero de los ocho apartados sirve para contextualizar el informe mediante una valoración general, primero del final de la presidencia lituana en el Consejo de la UE, y después del inicio de la presidencia griega. Se apunta que entre las prioridades de esta última se encuentran los expedientes relativos a la evasión y el fraude fiscal y entre sus objetivos se incluye el alcanzar un acuerdo político sobre la Directiva relativa a la cooperación administrativa para ampliar el intercambio automático de información, asegurar la adopción de la Directiva revisada sobre la fiscalidad del ahorro antes de marzo de 2014 y avanzar en el ámbito de las Directivas sobre el IVA y la Directiva relativa al impuesto sobre las transacciones financieras (con una cooperación más intensa).

En cuanto a la fiscalidad del ahorro se recuerdan los antecedentes de la propuesta de reforma de la Directiva 2003/48/CE y se da cuenta de los escasos avances, no habiéndose podido aprobar según el calendario previsto, antes de fin de 2013, debido a las reservas mantenidas por los dos estados miembros que aplican retenciones en origen sobre los intereses abonados a no residentes como alternativa al intercambio de información

ordezko aukera gisa. Austria eta Luxenburgo dira horiek. Horrez gain, jakinarazi dizuegu EBk eta Frantziak hitzarmen bat egin dutela aurrezkien gaineko zergei buruzko erkidegoko legedia San Bartolomeko lurraldean aplikatzeko, horren estatus juridikoan izandako aldaketa batera egokitu beharra baitzegoen.

Sozietateen gaineko zergaren arloan, bi gai ezberdin landu ditugu: i) ECOFINen zuzeneko fiskalitateko lantaldeak sozietateen gaineko zergaren 2013ko azken hilabeteetan eta 2014ko lehenengotan egindako bileretan zerga-oinarri bateratua bati dagokionez Kontseiluak egindako zuzentarau-proposamenarekin lotuta izandako aurrerapenak –Euskadik ordezkari du bertan Estatuko ordezkariaren barruan–, eta ii) Batasuneko estatu kide desberdinetan ari diren sozietate nagusi eta mendekoei aplikatu beharreko zerga-araubide erkideari buruzko 2011/96/EB Zuzentaraua aldatzen duen Kontseiluaren zuzentarau-proposamen berria, Batzordeak 2013ko azaroaren 25ean aurkeztuta, eta Batzordeak ez-ezarpen bikoitza saihesteaz duen kezkari erantzuten diona (zerga-oinarriaren higadura eta etekinen transferentzia).

BEZari dagokionez, hiru gairi heldu diegu: 1.) Batzordeak 2013ko urrian BEZaren aitorpen normalizatu bati buruz aurkeztutako zuzentarau-proposamena, enpresetan administrazio-kargak murrizteko xedea duena, 2.) Minileihatila bakarra (Batzordeak haren alderdi nabariak jaso ditu informazio-gidaliburu batean), 2015eko urtarrilaren 1ean indarrean hastea aurreikusita dagoena (hautazkoa izango da), telekomunikazioetako irati-hedapeneko eta telebistako edo elektronikako zerbitzuak establezimendu bat ez duten Estatu kideetan subjektu pasiboaren izaera ez duten pertsonen ematen dizkieten subjektu pasiboek zerbitzu horiek emateagatik zor duten BEZa web-atari baten bidez kitatu ahal izan dezaten identifikatuta dauden Estatu kidean eta 3.) bonoei (vouchers) aplikatu beharreko BEZaren erregimena; azken horretaz 2013ko urriaz geroztik eztabaidatu da, Kontseiluak balio erantsiaren gaineko zergaren sistema erkideari buruzko 2006/112/EE zuzentaraua, bonuen tratamenduari dagokionez (aurrez ordaindutako telekomunikazioetako bonuak, opari-txekeak, deskontu-bo-

con el estado miembro de residencia. Estos son Austria y Luxemburgo. Además se informa sobre un acuerdo entre la UE y Francia para la aplicación de la legislación comunitaria sobre fiscalidad del ahorro en el territorio de San Bartolomé, motivado por la necesidad de adaptación a un cambio operado en su estatus jurídico.

En el ámbito de la fiscalidad de las sociedades se informa sobre dos cuestiones diferenciadas: i) los avances en las reuniones del grupo de fiscalidad directa del ECOFIN –que cuentan con representación del País Vasco integrando la delegación del Estado– celebradas en los meses finales de 2013 y los primeros de 2014, en relación con la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS) y ii) la nueva propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, presentada por la Comisión el 25 de noviembre de 2013 y que responde a la preocupación de la Comisión por evitar la doble no imposición (erosión de base tributaria y transferencia de beneficios).

Respecto al IVA, se abordan tres cuestiones: 1º) la propuesta de Directiva sobre una declaración de IVA normalizada que fue presentada por la Comisión en octubre de 2013 con objeto de reducir cargas administrativas en las empresas, 2º) la miniventanilla única –sus aspectos más destacados han sido recogidos por la Comisión en una guía informativa– que está previsto entre en vigor el 1 de enero de 2015, con carácter opcional, para permitir a los sujetos pasivos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos en Estados miembros en los que no cuenten con un establecimiento, liquidar el IVA adeudado por la prestación de dichos servicios a través de un portal web en el Estado miembro en el que estén identificados y 3º) el régimen del IVA aplicable a los bonos (vouchers) sobre el que se ha seguido debatiendo desde octubre de 2013, tras la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema

nuak), aldatzen duen zuzentarau-proposamena egin ostean.

Transakzio finantzarioen gaineko zergari buruzko atalean, berriz, Batzordeak 2013ko abenduaren non-paper baten bidez Kontseiluaren Zerbitzu Juridikoaren txostenari emandako erantzunaren berri eman dugu; haren bidez Batzordeak 2013ko otsailaren 14an Transakzio Finantzarioen gaineko Zergari buruz aurkeztu zuen zuzentarau-proposamenaren artikulua batzuk legez kanpokoak direla argudiatzen da. Horrez gain, aipatu ere egiten da Kontseiluak eta Batzordeak irizpide ezberdina dutela zuzentarau-proposamena eta kapital-mugimenduen askatasuna bateragarriak izateari dagokionez.

Zerga bereziei dagokionez, greziar Presidentetzak 2014ko otsailean energia elektrikoaren gaineko zergak berrikusteko aurkeztutako bigarren adostasun-proposamenaren berri ere ematen da, 2003/96/EE Zuzentaraua aldatzen duen Kontseiluaren zuzentarau-proposamenaren esparruan, zeinaren bidez energiako eta elektrizitateko produktuen gaineko zergen erregimen komunitarioa berregituratzen den.

Lankidetzaren eta iruzur fiskalaren esparruan, sei atal lantzen dira: i) informazioaren truke automatikoaren aplikazio-eremua handitzeko proposamena (Kontseiluaren zuzentarau-proposamena, 2011/16/EB Zuzentaraua aldatzen duena, zergen arloan informazio-truke automatikoaren nahitaez-kotasunari dagokionez – ELGA eredu jasotzea), ii) munduko agintari fiskalen arteko informazio-truke automatikoari buruzko estandar global bakarra, ELGAk 2014ko otsailean aurkeztuta, iii) Batzordeak Kontseiluari eta Europako Parlamentuari egindako txostena, Kontseiluaren 904/2010 Erregelamenduen aplikazioari dagokionez, BEZaren esparruko administrazio-lankidetzari eta iruzurraren aurkako borrokari buruzkoa, non estatu kideei gomendioak ematen zaizkien BEZaren bilketa-arrakala murrizteko prozedurak hobetu dituzaten, iv) Batzordeak Kontseiluari eta Europako Parlamentuari egindako txostena – BEZaren bilketa- eta kontrol-prozedurei buruzko 1553/89 Erre-

común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al tratamiento de los bonos (bonos prepagados de telecomunicaciones, cheques-regalo, bonos descuento).

En el apartado dedicado al Impuesto sobre las Transacciones Financieras se informa sobre la respuesta que mediante un non-paper de diciembre de 2013 ha dado la Comisión al informe del Servicio Jurídico del Consejo en el que se argumenta la ilegalidad de alguno de los artículos de la propuesta de Directiva presentada por la Comisión el 14 de febrero de 2013 sobre el Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Asimismo se hace referencia a diferencias de criterio entre el Consejo y la Comisión sobre la compatibilidad de la propuesta de Directiva con la libertad de movimiento de capitales.

En cuanto a los Impuestos Especiales se informa sobre la segunda propuesta de consenso para la revisión de la fiscalidad de la energía eléctrica presentada por la presidencia griega en febrero de 2014, en el marco de la propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

En el ámbito de la cooperación y el fraude fiscal se tratan seis apartados: i) la propuesta de ampliación del ámbito de aplicación del intercambio automático de información (propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad – inclusión del modelo OCDE), ii) el estándar global único sobre el intercambio automático de información entre las autoridades fiscales del mundo presentado por la OCDE en febrero de 2014, iii) el informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la aplicación del Reglamento 904/2010 del Consejo, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA, en el que se hacen recomendaciones a los estados miembros sobre cómo mejorar sus procedimientos para reducir la brecha recaudatoria del IVA, iv) el informe de la Comisión al Consejo y al

gelamenduaren 12. artikuluan oinarritutako zazpi-garren txostena, v) Batzordearen proposamena, EBko kide ez diren herrialdeekin administrazio-lan-kidetza indartzekoa, eta vi) Batzordearen ekimen bat, ebaluatzeko euna ez den Estatu kide batean bizi diren EBko herritarrak zigortuak izaten diren zerga handiagoak aplikatzen zaizkielako mugikortasunaren ondorioz.

Halaber, 2013ko urritik 2014ko martxora arteko EBko zergei buruzko txostenak, batetik, Batzordeak egindako irizpen arrazoituak jasotzen ditu: i) Frantziari eta Letoniari egindako eskaera iruzur fiskalaren aurkako EBren funtsezko legedia aplika dezaten, ii) Zipperi egindako eskaera formala BE-Zaren fakturazio-arauak jaso ditzan, iii) Greziari egindako eskaera, oinordetzen gaineke zergen arloko xedapen diskriminatzaileak ezaba ditzan, iv) Italiari egindako eskaera, BEZetik salbuetsitako inportazioetarako kostu osagarriei buruzko arauak berrazter ditzan, v) Belgikari eskatzen zaio beste estatu kide batzuetan kokatutako kreditu-erakunde diskriminazioa amaitzeko, vi) Portugal egindako eskaera, balio-galtze erreala kontuan har dezan inportatutako bigarren eskuko ibilgailuak kargatzeko orduan, eta vii) Luxenburgori egindako eskaera formala jabetzaren errentak atzerrian, hots, Luxenburgotik kanpo baina EB/EEEn barruan berriro inbertitzen dituzten zergadunei aplikatutako zerga-erregimen diskriminatzailea bertan behera utz dezan. Arau-hauste prozedurakin lotuta, orobat, Batzordeak hainbat herrialde Justizia Auzitegiaren aurrera eramateko hartutako erabakia ere aipatzen dugu; ondoko hauek, zehazki: Belgika, bi xedapen fiskal diskriminatzaileengatik; Portugal, herrialde horretan zergadun fiskalak izateari uzten dioten zergadunen kontrako diskriminazioagatik, eta Luxemburgo, BEZagatik, pertsonen talde autonomoen kasuan. Halaber, EBko zergei buruzko txostenak Abokatu Nagusiaren ondorioak ere jasotzen ditu, Euskadin emandako eta legez kanpokotzat jotako laguntzak ez berreskuratzeagatik Espainiari jarritako isunari dagokionez. Horrez gain, EBko Justizia Auzitegiaren hiru epai ere badatoz; horietako bat, zenbait hidrokarburoren txikizkako salmentaren gaineke

Parlamento Europeo - Séptimo informe basado en el artículo 12 del Reglamento 1553/89 sobre los procedimientos de recaudación y control del IVA, v) la propuesta de la Comisión de reforzar la cooperación administrativa con países no miembros de la UE y vi) una iniciativa de la Comisión para evaluar si los ciudadanos de la UE que residen en un Estado miembro distinto del propio resultan penalizados por el hecho de que se les aplique una fiscalidad más elevada como consecuencia de su movilidad.

Asimismo, el informe sobre fiscalidad UE del periodo octubre 2013-marzo 2014 se hace eco, por un lado, de los dictámenes motivados emitidos por la Comisión: i) petición a Francia y Letonia de que apliquen la legislación fundamental de la UE contra la evasión fiscal, ii) solicitud formal a Chipre de que transponga las normas de facturación del IVA, iii) petición a Grecia de que ponga fin a sus disposiciones discriminatorias en materia de impuestos sobre sucesiones, iv) petición a Italia de que revise sus normas sobre costes accesorios a la importaciones exentas en IVA, v) se insta a Bélgica a que ponga fin a la discriminación de las instituciones de crédito establecidas en otros estados miembros, vi) solicitud a Portugal de que tenga en cuenta la depreciación real al gravar los vehículos de segunda mano importados y vii) petición formal a Luxemburgo de abolición del régimen fiscal discriminatorio aplicado a los contribuyentes que reinvierten rentas de la propiedad en el extranjero, es decir, fuera de Luxemburgo, pero dentro de la UE/EEE. También se hace alusión, en relación con los procedimientos de infracción, a la decisión de la Comisión de llevar ante el Tribunal de Justicia a Bélgica por dos disposiciones fiscales discriminatorias, a Portugal por la discriminación contra los contribuyentes que dejan de ser residentes fiscales en ese país y a Luxemburgo por el IVA en caso de agrupaciones autónomas de personas. Y además, el informe sobre fiscalidad en la UE se hace eco de las conclusiones de la Abogado General en el caso de la imposición de multa a España por no recuperar las ayudas concedidas en el País Vasco y declaradas ilegales, así como de tres sentencias del Tribunal de Justicia de la UE, una de ellas la relativa al Impuesto sobre Ventas Mi-

zergari buruzkoa, aldizkariaren «Dokumentu Interresgarriak» atalean ere tarte bat duena.

Azkenik, hainbat argitalpen interesgarri ere badaude aipatuta txostenaren IX. eta X. ataletan, horietara sartzeko helbideak barne, baita bi konferentziaren laburpena ere: bata 2013ko Fiskalitatearen Foroan egindakoa, BEZaren sistema efizientea gaitzat izan zuen, eta bestea 2014ko Lehiaren Europako Foroan egindakoa, Europako oraingo barne-merkatuko lehia-politikaren erronkei buruzkoa.

.....

Estatuaren eta Euskadiren artean indarrean dagoen Kontzertu Ekonomikoaren, maiatzaren 23ko 12/2002 Legeak onetsiaren, 61. eta 62. artikuluetan, «Kontzertu Ekonomikoaren Batzorde Mistoak» deitutakoaren erregulazioa lantzen da. Bitariko batzorde horretan, batetik, Foru Aldundi bakoitzeko ordezkari bat eta Eusko Jaurlaritzaren beste horrenbeste ordezkari daude eta, bestetik, haiek adina ordezkari Estatuko Administrazioaren aldetik. Batzorde horrek Kontzertu Ekonomikoaren aldaketak aho batez erabakitzeke eginkizuna du, besteak beste.

Aipatutako artikuluetan xedatutakoa betez, Kontzertu Ekonomikoaren Batzorde Mistoak, 2014ko urtarrilaren 16an Madrilen egindako bileran, hainbat aldaketa egitea erabaki zuen. Lurralde Erkidearen tributuzko sisteman sartutako zerga berriak ituntzeko xedea zuten aldaketa nagusiek.

«Azterlanak eta Kolaborazioak» ataleko lehen lana Idoia Zapirain Torrecillak egin du, Gipuzkoako Foru Aldundiaren Ogasun eta Finantza Sailaren teknikariak. Zergak aldizkariaren zenbaki honetan, bost artikulua daude aipatutako atalean. Artikuluak ongi bereizitako bi atal ditu. Lehen atalean, Batzorde Mistoak erabakitako testuaren aldaketak banan-banan aztertuta daude, horietako bakoitzaren motibazioa azalduta, bai eta konparaziozko taula batzuk erantsita ere, hitzartutako testu berriak egun indarrean dagoena-

noristas de Determinados Hidrocarburos a la que también se dedica un espacio en la sección de "Documentos de interés" de la revista.

Por último, en los apartados IX y X del Informe se relaciona una serie de publicaciones de interés que incluyen las correspondientes direcciones de acceso y la reseña de dos conferencias celebradas, una en el Foro de Fiscalidad 2013 cuyo tema fue "Un sistema de IVA eficiente" y otra en el Foro Europeo de Competencia 2014 sobre los retos de la política de competencia en el actual mercado interior europeo.

.....

El vigente Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, dedica sus artículos 61 y 62 a la regulación de la denominada "Comisión Mixta del Concierto Económico", comisión paritaria integrada, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco y, de otra, por un número igual de representantes de la Administración del Estado. Esta Comisión tiene atribuida, entre otras, la función de acordar, por unanimidad, las modificaciones del Concierto Económico.

En aplicación de lo previsto en los referidos artículos, la Comisión Mixta del Concierto Económico, en su última reunión, celebrada el pasado 16 de enero de 2014 en Madrid, acordó la introducción de diversas modificaciones, las principales con la finalidad de concertar los nuevos impuestos incorporados en el sistema tributario de Territorio Común.

Idoia Zapirain Torrecilla, Técnica del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, es la autora del primer trabajo de la sección de Estudios y Colaboraciones, compuesta en este número de Zergak por cinco artículos. Estructura su artículo en dos apartados bien diferenciados. En el primero de ellos analiza, una por una, las modificaciones del texto del Concierto acordadas por la Comisión Mixta, explicando la motivación de cada una de ellas e incluyendo unos cuadros comparativos para vi-

ren aldean dituen aldaketak hobeto ikusi ahal izateko. Bigarren atalean, berriz, Kontzertua aldatzeko urtarilaren 16ko hitzarmenean jasota ez dauden hainbat gai aipatu ditu egileak –bederatz, guztira–, haren iritziz kontuan hartu beharrekoak baitira, dela lurralde historikoetako erakundeen eskumenak babesteko, dela zergadunei segurtasun juridikoa bermatzeko eta, era berean, Administrazioen arteko gatazkak saihesteko.

Estatuko administrazioaren eta foru-aldundien artean zergen arloko gatazkak ebazteko eginkizuna duen erakundearen prozedura-alderdiei buruzkoa da bigarren kolaborazioa; zehazki, Kontzertu Ekonomikoaren aplikazioarekin dago lotuta. Isaac Merino Jarak egin du lana, Euskal Herriko Unibertsitateko Finantza eta Tributu Zuzenbidean katedraduna denak. Kontzertu Ekonomikoaren Arbitraje Batzordearen kide da, eratu zenetik bertatik, eta, horregatik, ikuspegi pribilegiatua du artikuluan landutako gaiaz jarduteko: La Junta Arbitral del Concierto Económico desde la perspectiva procedimental.

Prozeduren arloko gatazkarik berrienak deskribatu ditu egileak, eta Kontzertu Ekonomikoan eta AEFLOn Arbitraje Batzordeei buruz jasotako arauen gainean emandako jurisprudentzia hartu du oinarritzat, betiere Kontzertu Ekonomikoaren Arbitraje Batzordeari dagokionez izan litezkeen arazoan antzekoei heltzen dieten neurrian; halaber, ebazpen eta epai berrien testu zabalak ere jaso ditu, bilduma modura, haien berri ematearren.

Zehazki, Isaac Merinok honako gai hauek aukeratu eta aztertu ditu sarrerako atalean: i) babes juridikozionala, Batzordearen eraketa formalaren aurretiko aldiaren eskumen-eztabaiden gainean kontua hartzeko, ii) Kontzertu Ekonomikoaren Arbitraje Batzordeak hartutako irizpidea lehen gatazkak izapidetzeko onartzeari dagokionez edo haien balizko iraungipena, eta iii) eragindako ad-

sualizar mejor los cambios que el nuevo texto acordado introduce respecto a la actual redacción en vigor. Y en el segundo apartado, la autora señala una batería de cuestiones (nueve en total) que no ha contemplado el acuerdo sobre modificación del Concierto del pasado 16 de enero, pero que en su opinión sería conveniente considerar, ya sea con un criterio de salvaguardar las competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos, o por preservar la seguridad jurídica a los contribuyentes y evitar, asimismo, la existencia de conflictos entre Administraciones.

La segunda colaboración versa sobre los aspectos procedimentales de la institución que tiene encomendada la función de resolver los conflictos entre Administración del Estado y Diputaciones Forales en materia tributaria, en particular en relación con la aplicación del Concierto Económico. Su autoría corresponde a Isaac Merino Jara, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad del País Vasco, que desempeña una de las vocalías de la Junta Arbitral del Concierto Económico desde su constitución, lo que sin duda le posiciona en una perspectiva privilegiada para el análisis que desarrolla en su artículo, titulado "La Junta Arbitral del Concierto Económico desde la perspectiva procedimental".

El autor se centra en la descripción de los conflictos más recientes que se refieren a la vertiente procedimental y se apoya en la jurisprudencia recaída sobre las normas relativas a las Juntas Arbitrales previstas en el Convenio Económico y en la LOFCA, en la medida que aborden problemas similares a los que se pueden suscitar con respecto a la Junta Arbitral del Concierto Económico y recoge, a modo de recopilatorio, textos amplios de las resoluciones y sentencias más recientes, para facilitar su difusión.

En concreto, los asuntos que Isaac Merino selecciona y trata en el apartado introductorio son los relativos a: i) la tutela jurisdiccional para resolver controversias competenciales durante el periodo previo a la constitución formal de la Junta, ii) el criterio adoptado por la Junta Arbitral del Concierto en relación con la admisión a trámite de los primeros conflictos o su eventual caduci-

ministrazioak foru-aldundiak eta Nafarroako Foru Erkidegoa diren kasuetan gatazkak ebazteko eskumena.

Artikuluaren bigarren atalean («Izaera eta Eginkizunak»), prozeduren arloko hainbat alderdi dokumentatzen eta nabarmentzen ditu, hala nola: i) Arbitraje Batzordeak Kontzertu Ekonomikoa interpretatzeko gai abstraktuak ebazteko ezintasuna, ii) frogatu behararen karga gatazkan dauden alderdien artean banatzeko arauak, zergadunen helbideratzea zehaztearren, iii) Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzen Batzordeak zerga-kontsul-tei buruz izandako desadostasunen ondoriozko gatazketako prozedura.

Artikuluaren hirugarren atalean («Prozedura»), Arbitraje Batzordearen Erregelamenduaren IV. kapituluaren artikulua berrikusi ditu, 9-19 arteloak, haien gainean interpretazio-arazoak egon baitira; halaber, gatazka adierazgarrien hainbat kasu hautatu ditu, eta auzitegiek eta arbitraje-batzordeek horiek interpretatzeko erabilitako irizpidea ere gehitu du.

Hurrengo artikulua, aldizkariaren sail hau osatzen duten bostetatik hirugarrena, Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako lurralde historikoetako Batzar Nagusiek 1996ko araudia ordeztzeko berriki onartu duten sozietateen gaineko zergaren erreformari buruzkoa da. Zerga arautzen duten foru-arau berriek, V. tituluaren III. kapituluaren, hainbat pizgarri fiskal jasotzen dituzte, kuotako kenkariaren bidez eratuta: i) kenkaria aktibo ez-arunt berrietan inbertitzeagatik, ii) ikerketako eta garapeneko jarduerengatik, iii) berrikuntza teknologikoko jarduerengatik, iv) ingurumenaren garapen jasangarria, zaintza eta hobekuntza zein energia-iturrien aprobetxamendu eraginkorragoa bilatzen duten proiektuei lotutako inbertsio eta gastuengatik, eta enplegua sortzeagatik. Horrez gain, xedapen gehigarrian, kultura sustatzeko pizgarri fiskalak arautzen dira.

dad y iii) la competencia para la resolución de conflictos en los que las Administraciones afectadas son las Diputaciones Forales y la Comunidad Foral de Navarra.

En el segundo apartado de su artículo, "Naturaleza y funciones", documenta y pone el foco en aspectos de carácter procedimental como: i) la incapacidad de la Junta Arbitral para resolver cuestiones abstractas de interpretación del Concierto, ii) las reglas sobre distribución entre las partes en conflicto de la carga de la prueba a efectos de determinar la domiciliación de los contribuyentes, iii) el procedimiento en los conflictos derivados de desacuerdos de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa sobre consultas tributarias.

Y en el tercer apartado de su artículo, "Procedimiento", revisa los artículos del Capítulo IV del Reglamento de la Junta Arbitral –artículos del 9 al 19– sobre los cuales se han suscitado problemas de interpretación y selecciona una casuística diversa de conflictos representativos, respecto a los cuales acompaña el criterio con que en su caso han interpretado los Tribunales y las diferentes Juntas Arbitrales.

El siguiente artículo, el tercero de los cinco que componen esta sección de la revista, se enmarca en el ámbito de la reciente reforma del Impuesto sobre Sociedades aprobada por las Juntas Generales los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa en sustitución de la normativa de 1996. Las nuevas normas forales reguladoras del Impuesto contemplan en su Capítulo III del Título V diversos incentivos fiscales instrumentados mediante deducciones en la cuota: i) la deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos, ii) por actividades de investigación y desarrollo, iii) por actividades de innovación tecnológica, iv) por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía y v) por creación de empleo. Adicionalmente, en la disposición adicional, se regulan incentivos fiscales para el fomento de la cultura.

Sozietateen gaineko zerga berriko kuotaren kenkari horiek aztertu ditu Javier Armentiak bere lanean. Arabako Foru Aldundiko Zerga Araudiaren Zerbitzuko buruak haxe aurreratu du lanaren sorreran: «aktibo ez-arrunt berrietako inbertsioei dagokiena da aldaketa gehien izan dituen kenkaria». Mantendu diren gainerako kenkariei dagokienez –kenkariak desagertu dira lanbide-heziketako gastuengatik eta gizarte-aurreikuspeneko sistema osagarrietarako ekarpenengatik, eta ekoizpen-inbertsioetarako erreserbagatik, bai eta, Gipuzkoan, enpresa familiarreko protokoloa emateagatik eta berdintasun-planak egin eta ezartzeagatik zeuden kenkariak ere–, aldaketa gutxi izan dituztela adierazten du, eta, oro har, aurreko erregulazioaren jarraipena direla. Eta, kulturarekin zerikusia duten pizgarri fiskalei dagokienez, egindako aldaketek haren aplikazio-eremua murriztea dute helburu.

Sozietateen gaineko zergari buruzkoa da, halaber, laugarren kolaborazioa, baina lurralde-eremu erkidera mugatzen da. Juan Calvo Vérguez Finantza eta Tributu Zuzenbideko irakasle titularra da Extremadurako Unibertsitatean, eta araubide erkideko sozietateen gaineko zergaren esparruan berriki izandako arau-erreformen irismena aztertu du, aipatutako zergaren barruan finantza-gastuen kengarritasuna mugatzeari dagokionez, sozietateen taldeei arreta berezia eskainita. Bere lanaren izenburua haxe da: La deducibilidad de los gastos financieros en los grupos de sociedades. Hartarako, martxoaren 30eko 12/2012 eta uztailaren 13ko 20/2012 errege lege-dekretuen bitartez sartutako araubide berria aztertu du. Zergen Zuzendaritza Nagusiak, gainera, araubide berri hori aplikatzeko eskaera egin zuen 2012ko uztailaren 16ko Ebazpenaren bitartez.

Egileak lau ataletan banatu du artikulua, honako aurkibide honen arabera:

I. Sarrera

El objeto del trabajo de Javier Armentia es el análisis de las referidas deducciones de la cuota en el nuevo Impuesto sobre Sociedades. El autor, Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava, anticipa en la introducción de su trabajo que “la deducción que más cambios ha sufrido es la relativa a las inversiones en activos no corrientes nuevos”. Respecto al resto de las deducciones que se mantienen -se eliminan las deducciones por gastos de formación profesional y por aportaciones a sistemas complementarios de previsión social y la reserva para inversiones productivas, así como, en Gipuzkoa, las deducciones por otorgamiento del protocolo de empresa familiar y por elaboración e implantación de planes de igualdad- señala que han experimentado pocos cambios y que guardan en general una línea continuista con la regulación anterior y, en lo que se refiere a los incentivos fiscales relacionados con la cultura, las modificaciones introducidas se orientan hacia una reducción de su ámbito de aplicación.

La cuarta colaboración también se refiere al Impuesto sobre Sociedades, si bien en este caso se circunscribe al ámbito de territorio común. Bajo el título “La deducibilidad de los gastos financieros en los grupos de sociedades”, Juan Calvo Vérguez, Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Extremadura, analiza el alcance de las recientes reformas normativas operadas en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades de régimen común relativas a la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros dentro del citado Impuesto, con especial atención a los grupos de sociedades. A tal efecto es objeto de estudio el nuevo régimen introducido a través de los Reales Decretos-Leyes 12/2012, de 30 de marzo y 20/2012, de 13 de julio. La aplicación de este nuevo régimen fue precisada además por la Dirección General de Tributos a través de su Resolución de 16 de julio de 2012.

El autor estructura su artículo en cuatro apartados según el siguiente sumario:

I. Introducción

II. Martxoaren 30eko 12/2012 Errege Lege Dekretuaren, defizit publikoa murrizteko zenbait tributuetan administrazio-neurri sartzekoaren, bitartez SZLTBen 14.1 artikuluan h) hizkia gehitzea.

Aurrekontu-egonkortasuna bermatzeko eta lehiakortasuna bultzatzeko neurriei buruzko uztailaren 13ko 20/2012 Errege Lege Dekretuak ekarritako erreformaren irismena.

Zergen Zuzendaritza Nagusiaren 2012ko uztailaren 16ko Ebazpenaren edukia irismena, sozietateen gaineko zergako finantza-gastuen kengarritasuna mugatzeari dagokionez.

1. Alderdi orokorrak.
2. Sozietateen taldeen erreferentzia espezifikoak.

«Azterlanak eta Kolaborazioak» saila amaitzeko, Zuzenbidean doktore eta Deustuko Unibertsitateko Konstituzio Zuzenbideko irakasle Gonzalo Martínez Etxeberriak La Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, sobre el mal llamado blindaje del Concierto Económico Vasco izenburuko lana jaso dugu. Egileak berak honela laburbildu du edukia:

«1/2010 Lege Organikoak, otsailaren 19koak, Konstituzio Auzitegiaren eta Botere Judizialaren lege organikoak aldatzeari buruzkoak, herritarren artean Euskadiko Kontzertu Ekonomikoa "blindatzeko lege" gisa ezagutzen denak, aldaketa handiak ekarri ditu Euskadiko lurralde historietako erakunde eskudunek onartutako zergen eta tributuaren foru-arauen aurka egiteko prozesu-araubidera. Lege Organiko horrek, orobat, 1978ko Konstituzioan bermatutako eta lehenengo xedapen gehigarrian jasotako foru-autonomiaren defentsa juridikorako mekanismo berritzaile batzuketara erantsi ditu; foru-autonomiaren defentsarako gatazkak deitutakoak, alegia. Euskadiko lurralde historikoetako erakunde eskudunek Estatuko legegileak foru-titulartasuneko eskumen eksklusiboak inbaditzen dituen erabili ahal izango dituzte mekanismo horiek, tokiko autonomiaren defent-

II. la incorporación de una nueva letra h) al art. 14.1 del TRLIS efectuada por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

III. Alcance de la reforma operada por el Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.

IV. Alcance del contenido de la Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el impuesto sobre sociedades.

1. Aspectos generales;
2. Referencias específicas a los grupos de sociedades.

Cierra la sección de "Estudios y Colaboraciones" un trabajo de Gonzalo Martínez Etxeberria, Doctor en Derecho y profesor de Derecho constitucional de la Universidad de Deusto, titulado "La Ley Orgánica 182010, de 19 de febrero, sobre el mal llamado "blindaje" del Concierto Económico vasco", que el propio autor ha sintetizado en el siguiente extracto:

"La Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, conocida vulgarmente como la "Ley del blindaje" del Concierto Económico vasco, ha supuesto una serie de cambios importantes en el régimen procesal de impugnabilidad de las normas forales fiscales y tributarias aprobadas por las instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos. Esta Ley Orgánica ha incorporado también, unos novedosos mecanismos de defensa jurídica de la autonomía foral constitucionalmente garantizada y recogida en la Disposición Adicional primera de la Constitución española de 1978, como son los llamados conflictos en defensa de la autonomía foral. En este caso, las instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos podrán utilizarlos cuando el legislador estatal in-

sako gatazkak Konstituzioan bermatutako tokiko autonomiaren esparrua zaintzen saiatzen diren moduan; halere, bi gatazka mota horiek garatzen dituzten prozedurak nabarmen ezberdinak dira.

Bi errealitate horiek positibatu egin dira aipatutako Lege Organikoan, eta aurrerapen handia izan da hori Euskadiko Kontzertu Ekonomikoaren arau-garapena babesteko orduan; sektore batzuen iritziz, baina, hori erakundea bera "blindatzea" da. Nolanahi ere, blindatzea hitzaren etimologiari jarraiki -zuloak estaltzea esan nahi duen "blenden" hitz alemanetik dator-, ohartarazi beharra dago gaur egun oraindik, eta Lege Organiko hau onartu arren -onartu aurretiko egoera hobetzen du, zalantzarik gabe-, Kontzertu Ekonomikoaren erakundeak, oro har, eta, haren arau-garapenak zehazki, mehatxu handiak dituztela, eta, nire iritziz, zalantzan jartzen duela horrek Kontzertu Ekonomikoaren erakundea guztiz blindatuta dagoenaren ideia hori.

Azkenik, adierazi ere egin beharra dago Lege Organiko hori Konstituzio Auzitegian errekurrituta dagoela, eta auzitegiak haren konstituzionaltasunaren gaineko ebazpena eman behar duela. Horrek, nolanahi ere, eta epaiak zer dioten alde batera utzita, ondorio handiak ekariko ditu, aldekoak edo aurka-koak, zergen eta tributuen arloko foru-araudia babesteko eta Kontzertu Ekonomikoaren arau-garapenerako.»

«Erreferentziak» sekzioa bost azpiataletan dago egituratuta, ale honetan:

1) Lehenengoan, jada aurreratu dugun moduan, hainbat dokumentu interesgarri daude jasota:

- Kontzertu Ekonomikoaren Batzorde Mistoak 2014ko urtarrilaren 16an hartutako tributuaerako erabakiak.
- Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren prentsa-jakinarazpena. Horren bidez, Sharps-

vada competencias exclusivas de titularidad foral, de manera análoga a como los conflictos en defensa de la autonomía local, tratan de preservar el ámbito de autonomía local constitucionalmente garantizada, si bien los procedimientos que desarrollan ambos tipos de conflicto, difieren sensiblemente.

Estas dos realidades han sido positivizadas en la citada Ley Orgánica y han supuesto un importante avance en la protección del desarrollo normativo del Concierto Económico vasco, lo que ha sido percibido en ciertos sectores como un "blindaje" de la propia institución. No obstante, es preciso advertir, que atendiendo a la etimología de la palabra blindaje (del alemán "blenden", tapar agujeros), todavía hoy y a pesar de la aprobación de esta Ley Orgánica (que sin duda mejora la realidad previa a su aprobación), se ciernen sobre la institución del Concierto Económico en general y su desarrollo normativo en particular, importantes amenazas que en mi opinión cuestionan la idea de que la institución del Concierto Económico, está definitivamente blindada.

Por último, cabe señalar además, que esta Ley Orgánica está recurrida ante el Tribunal Constitucional, quien debe resolver sobre su constitucionalidad, lo que en cualquier caso e independientemente de la orientación del fallo, acarreará importantes consecuencias (favorables o desfavorables) para la protección de la normativa foral fiscal y tributaria y el desarrollo normativo del Concierto Económico."

La sección de "Referencias" se estructura en este número de la revista en cinco apartados:

1) El primero de ellos, tal como hemos venido anticipando anteriormente, reproduce varios documentos de interés:

- Los acuerdos de naturaleza tributaria de la Comisión Mixta del Concierto Económico celebrada el pasado 16 de enero de 2014.
- El comunicado de prensa del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el que se extrac-

ton kasuko abokatu nagusiaren ondorioak laburbildu ditu, Espainiari epaia ez betetzeagatik zehapen ekonomikoak ezartzeko aukerarekin lotuta «opor fiskal» deiturikoen kasuan legez kanpokotzat jotako laguntzak berreskuratzea».

– Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren prentsa-jakinarazpena; horren bitartez, Auzitegiaren Hirugarren Salaren 2014ko otsailaren 27ko Epaia laburbiltzen da (C 82/12 gaia), non, planteatzen zaion epaitu aurreko arazoarekin lotuta, adierazten den zenbait hidrokarburoren txikizkako salmentaren gaineko zerga Batasunaren Zuzenbidearen aurkakoa dela, eta ez dela bidezkoa epaiaren ondorioak denboran mugatzea.

– Tributu Sistema Erreformatzeko Aditu Batzordearen txostena. Laburpen exekutiboa.

2) Bigarren atalak, «OCTE kontsultak» izenekoak, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak jakinarazi dituen zergei buruzko kontsultak biltzeko atala irekitzen du, Zerga Bateratze, Koordinazio eta Elkarlanari buruzko maiatzaren 30eko 3/1989 Legeko 14. artikulua xedatzen duenez: «*Lurralde historikoetako zerga-administrazioek darabiltzaten irizpideen koordinazioa lortzekari begira, kontsulta lotesleak Zerga Koordinaziorako Organoaren txostenaren ondoren argituko dira (...)*».

Zergak aldizkariaren ale honetan hautatutako kontsulta honi buruzkoa da: enpresa frantziar baten eta foru-lurraldean zerga-helbidea duen enpresa baten artean zerbitzuak eskaintzeko edo «laka» (maquila) erako kontratu baten ondoriozko eragiketek sozietateen gaineko zergan/ez-egoiliarren errentaren gaineko zergan eta balio erantsiaren gaineko zergan ordaindu beharrekoari buruzkoa.

3) Kontzertu Ekonomikoaren III. kapituluko 2. atalean Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordeari esleitutako eginkizunen artean dago «Kontzertu Ekonomiko honetan aipatutako lotura-

tan las conclusiones de la Abogado General Sharpston en relación con la eventual imposición de sanciones económicas a España por incumplimiento de sentencia – recuperación de las ayudas declaradas ilegales en el caso de las llamadas “vacaciones fiscales”.

- Comunicado de prensa del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el que se extracta la Sentencia del Tribunal (Sala Tercera) de 27 de febrero de 2014 (Asunto C 82/12) en la que, en relación con la cuestión prejudicial que se le plantea, se declara que el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos es contrario al Derecho de la Unión y que no procede limitar en el tiempo los efectos de la sentencia.

- Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario. Resumen ejecutivo.

2) El segundo apartado, el de “Consultas OCTE”, abre un espacio destinado a recoger consultas tributarias que han sido informadas por el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, según dispone el artículo 14 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal: “*A los efectos de conseguir la coordinación de los criterios que se sustenten por las Administraciones tributarias de los Territorios Históricos, las consultas vinculantes se evacuarán previo informe del Órgano de Coordinación Tributaria ...*”.

En este número de Zergak se ha seleccionado una consulta relativa a la tributación en el Impuesto sobre Sociedades/Impuesto sobre la Renta de no Residentes y el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones derivadas de un contrato de prestación de servicios o “maquila” entre una empresa francesa y una empresa con domicilio fiscal en territorio foral.

3) Entre las funciones atribuidas a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa regulada en la Sección 2ª del Capítulo III del Concierto Económico se contempla la de “Resolver las con-

puntuen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsul-tei erantzutea». Beraz, kontsulta horiek Estatuko Administrazioak eta Euskal Autonomia Erkidegoko erakunde eskudunek adostutako erabakien bidez ebatzen dira, Batzordean alde biak ordezkaturata baitaude. Bada, Kontzertu Ekonomikoaren 63. artikulua ezarritakoaren arabera, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatzeko Batzordea Estatuko Administrazioaren, Eusko Jaurlaritzaren eta hiru foru-aldundien ordezkariak osatzen dute.

«Erreferentziak» sekzioko atal honetan Kontzertu Ekonomikoaren lotura-puntuen aplikazioari buruz egindako lau kontsultari emandako ebazpenen testuak daude jasota, horietan zehazki eragindako agenteen nortasun-datuak ezabatuta. Horietako bitan PFEZaren esparruko auziak planteatzen dira; lehenengoa, Estatuko agentzia batek foru-lurraldean bizi diren bere langileei ordaindutako lan-etekinengatik atxikipenak ordainarazteko eskumenari buruzkoa da, eta bigarrena, etxebizitza-kontuetan sartutako zenbatekoengatik kerkaria bizilekua foru-lurraldetik lurralde erkidera aldatzen denean aplikatzeari buruzkoa. Hirugarren kontsultan, bestalde, itsas garraioko zerbitzuak eta itsas merkataritzako bi-tartekaritza-zerbitzuak ontzi-enpresekin, agentziekin eta ontzi-kontsignatarioekin ematen dituen sozietate bati dagokionez BEZa ordainarazteko eskumena zer administrazio duen zehaztea eskatzen da. Eta laugarrena administrazioen aurreko informazio-betebeharrei buruzkoa da (190 eta 193 ereduak, konturako atxikipenak eta diru-sarrerak) egoitza Nafarroan eta ordezkariak euskal lurraldean eta lurralde erkidean dituen sozietate bati dagokionez.

4) Kontzertu Ekonomikoaren III. kapituluko 3. atalak Arbitraje Batzordearen osaera, eginkizunak eta erabakien erregimena arautzen ditu. Batzorde horrek Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean sortzen diren tributuen arloko auziak ebatzea du helburu. Gauzak horrela, Zergak aldizkariaren ale honetako «Erreferentziak» sekzioko laugarren atalean, Kontzertu Ekonomikoaren Arbitraje Batzordeak emandako ebazpenei

sultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico». Este tipo de consultas son por tanto resueltas de manera consensuada entre la Administración del Estado y las instituciones competentes del País Vasco, al estar ambas partes representadas en esta Comisión. Tal como se regula en el artículo 63 del Concierto, componen la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa representantes de la Administración del Estado, del Gobierno Vasco y de las tres Diputaciones Forales.

En este apartado de la sección de “Referencias” se incluye el texto de la resolución de cuatro consultas planteadas sobre la aplicación de puntos de conexión contenidos en el Concierto, una vez eliminados los caracteres identificativos de los agentes concretamente afectados en ellas. En dos se plantean cuestiones en el ámbito del IRPF, en un caso sobre la competencia para la exacción de las retenciones por rendimientos de trabajo satisfechos por una Agencia estatal a sus trabajadores residentes en territorio foral y, en el otro, sobre la aplicación de la deducción por cantidades depositadas en cuentas vivienda cuando se produce el traslado de residencia de territorio foral a territorio común. En la tercera de las consultas se pide determinar cuál es la administración competente para la exacción del IVA en relación con una sociedad que presta servicios de transporte marítimo y de intermediación en el comercio marítimo con empresas navieras, agencias y consignatarios de buques. Y la cuarta se refiere a las obligaciones de información (modelos 190 y 193 retenciones e ingresos a cuenta) frente a las distintas Administraciones en el caso de una sociedad con domicilio en Navarra y delegaciones en territorio vasco y territorio común.

4) El Capítulo III del Concierto Económico en su sección 3ª regula la composición, funciones y el régimen de los acuerdos de la Junta Arbitral, órgano que tiene atribuida la misión de resolver los conflictos de naturaleza tributaria planteados entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales. El cuarto apartado de la sección “Referencias” de este número de Zergak, el de “Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto

buruzkoan, Batzorde horrek emandako eta eskura izan ditugun bi erabaki jaso ditugu, 2013an emanak, baina izen propioak ezabatuta.

Energia elektrikoaren horniduren kasuetan aplikatu beharreko lotura-puntuaren gaineko desadostasuna du gatazkarako arrazoi lehenak. Bigarrenean, garraiolarietara erregaia, bidesariak eta bestelako gastuak ordainketa-txartelen bidez ordaintzeko bitartekaritza-zerbitzua ematea da subjektu pasiboaren jardura; horiek horrela, ikuskatzeko eskumenik ez duen administrazioaren aldetik, BEZaren urteko laburpenaren 390 ereduak aurkezteko eskatzeko eta eragiketa-bolumena zehazteko eskumenari buruzko gatazka bat ebazten du Arbitraje Batzordeak.

5) Azkenik, «Estatistikak» atalean, foru-aldundiek 2013an bildutako zerga itunduei buruzko informazioa duzue. Igor Guinea Palacios teknikariak prestatu du; Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Saileko Sarreraren Kudeaketarako eta Bilketen Azterketarako Zerbitzuko langilea da bera. 11.752 milioi euroko bilketa erregistratu dute, 2012ko epealdi berean kontabilizatutako zerga-bilketan baino % 3 gehiago; hasierako aurrekontuetan islatutako diru-sarreraren gainean, bestalde, % 99,4ko egikaritze-maila egon da.

2013ko itunpeko tributuengatik diru-bilketa osoa handitzen ondoko hauek lagundu dute batez ere: zeharkako zergek (+% 4,4), bereziki BEZak eta hidrokarburoen gaineko zergak (+% 6), haien bilketa-gaitasuna handitu baita 2012ko bigarren sei hilekoan onartutako arau-aldaketaren ondorioz. Zuzeneko zergapetzea, berriz, ez da neurri berean areagotu, eta % 1,7 handiagoa baino ez da izan, aurreko urtearekin alderatuta. Esparru horretan, bilketa handiagoa izan da bere balantzeen aktibo jakin batzuen balioa borondatez eguneratzea ahalbidetzen duen araudiaren ondorioz (sozietateen gaineko zergan eragin du batez ere), eta biltzeko gaitasun txikiagoa duten zuzeneko zergen bilakaera onagatik (ondarearen gaineko zerga, ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga eta oinordetza eta dohaintzen gaineko zer-

Económico", transcribe debidamente despersonalizados dos de los últimos acuerdos dictados por ese órgano arbitral, adoptados en 2013.

El primero de ellos tiene como motivo de conflicto la discrepancia sobre el punto de conexión aplicable en supuestos de suministros de energía eléctrica. En el segundo, la Junta Arbitral resuelve un conflicto sobre la competencia para requerir la presentación de los modelos 390 resumen anual del IVA y para determinar el volumen de operaciones, por parte de la administración sin competencia inspectora, en un caso en que la actividad del sujeto pasivo afectado es la prestación a los transportistas del servicio de mediación en el pago de combustible, peajes y otros gastos, mediante el uso de tarjetas de pago.

5) Por último, el apartado "Estadísticas" elaborado por Igor Guinea Palacios, técnico del Servicio de Gestión de Ingresos y Análisis Recaudatorio en el Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco, incluye en este número de Zergak información sobre la recaudación por tributos concertados de las Diputaciones Forales en 2013. Los 11.752 millones de euros de recaudación registrada suponen un incremento del 3% respecto a la recaudación contabilizada en el ejercicio 2012 y un grado de ejecución sobre los ingresos inicialmente presupuestados del 99,4%.

Contribuyen principalmente al incremento de la recaudación total por tributos concertados de 2013 los impuestos indirectos (+4,4%), en especial el IVA y el Impuesto sobre Hidrocarburos (+6%), cuya capacidad recaudatoria se ha visto reforzada por los cambios normativos aprobados en el segundo semestre de 2012. Por su parte, la imposición directa ha tenido un comportamiento menos expansivo, registrando un aumento respecto al año anterior del 1,7%. En este ámbito, el incremento en la recaudación derivado de la normativa que permite actualizar de forma voluntaria el valor de determinados activos de sus balances (con efecto sobre todo en el Impuesto sobre Sociedades) y de la buena evolución de los impuestos directos de menor capacidad recaudatoria como el Impuesto sobre el Patrimonio

garen), baina igoera hori baliogabetu egin du PFEZaren bilketak, okupazioa murrizten den eta soldatak igotzen ez diren egoera baten ondorioz behera egin baitu (-% 1,5).

Aldizkariaren bukaerako «Zerga Araudia» atalean, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Sailako Zerga Administrazioak Zuzendaritzak egindako hileko buletinetan sartzeko helbidea daukazu. Hilebetekari horietan batzen da foru-aldundiek argitaratutako tributu-araudiaren laburpena (ALHAO, BAO eta GAO), bai eta Eusko Jaurlaritzak (EHAA), Nafarroako Foru Erkidegoak (NAO) eta Estatuak (BOE) argitaratu dutenarena ere.

Bukatzeko, zergen arloko foru-arautegiari buruzko informazio gehiago nahi duten irakurleei gomendatzen diegu EAEko lurralde historikoen web-orrietan (www.alava.net, www.bizkaia.net, www.gipuzkoa.net) eta Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Sailaren web-orrian (www.ogasun.ejgv.euskadi.net) horretarako jarrita dauden ataletan sartzeko. Azken web-orri horretatik, "Foru Zerga Kodea" aplikaziorako sarbidea dago, eta bertan hiru lurralde historikoetako zerga-arautegiaren bertsio integratua azter daiteke. Era berean, Ekonomia Itunarekin zerikusia duten gaiak sakonago ezagutzeko Ekonomia Ituna sustatzeko eta hedatzeko sortutako *Ad Concordiam* izeneko elkartearen webgunean sartzea gomendatzen dizugu (www.conciertoeconomico.org), bai eta Ekonomia Itunaren eta Foru Ogasunen Dokumentazio Agiritegiak editatutako *Ituna* buletin elektronikoan ere (http://www.ehu.es/ituna/index_es.html)

nio, Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se ha visto contrarrestado en parte por la caída de la recaudación por IRPF (-1,5%) consecuente con un contexto de retroceso de la ocupación y de contención salarial.

En la sección de cierre de la revista, "Normativa Tributaria" se indica la dirección de acceso a los boletines mensuales elaborados por la Dirección de Administración Tributaria del Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco, en los que se recoge un compendio de la normativa tributaria publicada por las Diputaciones Forales (BOTH, BOB y BOG), el Gobierno Vasco (BOPV), la Comunidad Foral de Navarra (BON) y el Estado (BOE).

Por último, sugerimos al lector interesado en completar la información útil sobre materia tributaria foral, que acceda a los espacios destinados a este fin en las propias páginas web de cada uno de los tres territorios históricos de la CAPV (www.alava.net, www.bizkaia.net, www.gipuzkoa.net) y en la página web del Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco (www.ogasun.ejgv.euskadi.net), desde la que se puede acceder a la aplicación "Código Fiscal Foral" que ofrece una versión integrada de la normativa tributaria de los tres territorios históricos. Asimismo, para el conocimiento y la profundización en los temas relacionados con el Concierto Económico, aconsejamos el acceso a la web promovida por la asociación Ad Concordiam para la Promoción y Difusión del Concierto Económico, www.conciertoeconomico.org y al Boletín Electrónico Ituna editado por el Centro de Documentación del Concierto Económico y las Haciendas Forales accesible en la dirección http://www.ehu.es/ituna/index_es.html



ACTUALIDAD ÁLAVA

PUBLICACIONES DESDE EL 01/11/2013 AL 31/03/2014.

NORMA FORAL 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOTH A nº 140 de 09-12-2013).

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, constituye uno de los pilares centrales del sistema tributario del Territorio Histórico de Álava. Durante los siete años de vigencia de su actual regulación, contenida en la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, la necesaria adaptación a las circunstancias económicas y sociales de cada momento ha requerido diversas modificaciones de la misma, la última de las cuales, como respuesta a la situación de crisis económico-financiera, ha sido aprobada con efectos 1 de enero de 2013.

La persistencia de la crisis, sin que se vislumbre en el horizonte más cercano una situación en la que la recuperación de la actividad económica y del empleo vuelva a ser el motor del crecimiento de nuestra economía, requiere que las Instituciones del Territorio Histórico de Álava asuman un papel activo en la adopción de medidas que refuercen una adecuada distribución de las cargas tributarias, reclamando mayores esfuerzos por parte de quienes tienen mayor capacidad económica y contribuyan a lograr un óptimo equilibrio entre los ingresos y gastos que garantice la sostenibilidad y suficiencia de las finanzas públicas.

NORMA FORAL 35/2013, de 27 de noviembre, de modificación de la Disposición Adicional Tercera de la Norma Foral 42/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (BOTH A nº 140 de 09-12-2013).

La Disposición Adicional Tercera de la Norma Foral 42/1989, de 19 de junio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles queda redactada de la siguiente manera:

"El coste de los trabajos de formación, conservación, revisión y otras funciones inherentes a los Catastros Inmobiliarios correrá a cargo de la Diputación Foral de Álava íntegramente a partir del año 2017.

Hasta dicha fecha el referido importe se sufragará por la Diputación Foral de Álava y los Ayuntamientos conforme a los siguientes porcentajes:

2014 70 por ciento Diputación - 30 por ciento Ayuntamientos,

2015 80 por ciento Diputación - 20 por ciento Ayuntamientos,

2016 90 por ciento Diputación - 10 por ciento Ayuntamientos,

2017 100 por ciento Diputación".

NORMA FORAL 32/2013, de 27 de noviembre, de modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y de la Norma

Foral del Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOTH A nº 144 de 16-12-2013).

La actual coyuntura económica recomienda la adopción de medidas tendentes a reforzar los ingresos públicos, promover la recuperación económica y asegurar la estabilidad presupuestaria, sin perder de vista la contribución al avance en el principio de equidad, permitiendo una mejor distribución de las cargas tributarias y reclamando mayores esfuerzos por parte de quienes tienen mayor capacidad económica.

La consolidación del citado principio de equidad, así como el de suficiencia de los ingresos públicos con medidas de impacto moderado, recomienda extender a las transmisiones "mortis causa" el tratamiento tributario dado en su día a las donaciones familiares en línea recta y entre cónyuges o parejas de hecho, que pasaron a tributar a un tipo fijo del 1,5 por ciento.

La nueva tributación de estas transmisiones "mortis causa" supone la pérdida de la exención de que han gozado hasta el momento, pasando a tributar al tipo del 1,5 por ciento con un mínimo exento de tributación de 400.000 euros por cada sucesor. Por otro lado, la Norma Foral 11/2003, de 31 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, contiene el marco normativo de este impuesto que grava las transmisiones patrimoniales onerosas, los actos jurídicos documentados y las operaciones societarias.

En el primero de los hechos imposables mencionados, se sujeta a tributación el tráfico patrimonial que no se considera actividad empresarial sino entre particulares, estableciendo la normativa vigente un tipo de gravamen general del 6 por ciento para las transmisiones de bienes inmuebles, así como para la constitución de derechos reales que recaigan sobre los mismos, exceptuando los derechos reales de garantía. Idénticas razones a las expuestas como fundamento para la modificación que se realiza en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por esta

Norma Foral aconsejan actualizar el tipo general del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales situándolo en un 7 por ciento.

NORMA FORAL 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOTH A nº 148 de 27-12-2013).

La presente Norma Foral se caracteriza por un incremento de la simplificación, con una reorganización de los preceptos dedicados a establecer correcciones al resultado contable para obtener la base imponible, sistematizando las correcciones para conseguir una regulación más clara de los ajustes y una significativa reducción de los regímenes tributarios especiales que, en la medida de lo posible, han sido incorporados al régimen general.

Desde el punto de vista de la neutralidad ha sido necesaria una revisión del tratamiento de la eliminación de la doble imposición, apostando decididamente por el mecanismo de exención, así como un replanteamiento y actualización de los incentivos fiscales vigentes hasta la fecha para adecuarlos a la realidad y conseguir que sean lo más eficaces posible.

Por lo que se refiere a la cuestión de la eliminación de la doble imposición, se apuesta decididamente por el mecanismo de exención, continuando de manera lógica y coherente con la línea que se inició a través de lo dispuesto en el artículo 19 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, pero extendiendo este tratamiento a todas las rentas, tanto dividendos como rentas derivadas de la transmisión de participaciones, sean de fuente extranjera o no, siempre que cumplan con determinados requisitos, siguiendo las tendencias internacionales actuales y las recomendaciones de los organismos internacionales, y previendo a la vez los ajustes precisos de la normativa del Impuesto sobre Sociedades para evitar que se produzcan situaciones de des-imposición, modificando en consonancia el tratamiento del fondo de comercio financiero o de la actualización de valores en los procesos de reorganización empresarial.

En consonancia con la nueva regulación se potencia la eliminación de los supuestos de doble imposición internacional más problemáticos por afectar a países con los que España no tiene suscrito y en vigor un Convenio para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal.

NORMA FORAL 4/2014, de 26 de febrero, de ratificación del Acuerdo Primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 16 de enero de 2014 (BOTH A nº 28 de 10-03-2014).

La Disposición Adicional Segunda del vigente Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, prevé que en el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo y por el mismo procedimiento seguido para su aprobación, a la pertinente adaptación del Concierto Económico. Por otra parte, el Concierto Económico en su artículo 62 atribuye a la Comisión Mixta del Concierto Económico, entre otras, la función de acordar las modificaciones de su texto legal.

De acuerdo con este marco normativo, la Comisión Mixta del Concierto Económico, en sesión de 16 de enero de 2014, ha convenido la nueva redacción que ha de darse a los artículos 1, 10, 22, 25, 33, 34, 36, 37, 43, 46, 64, 65 y 66. Asimismo, se añaden los artículos 23 bis, 23 ter, 23 quáter, 23 quinquies, las Disposiciones Transitorias Undécima, Duodécima y Decimotercera, suprimiéndose la Disposición Adicional Quinta y la Disposición Transitoria Sexta.

Estas modificaciones requieren su posterior tramitación en las Cortes Generales a efectos de su incorporación al texto legal del Concierto, así como la adaptación por parte de las Juntas Generales de las diferentes Normas Forales de carácter tributario que resultan afectadas. La mayor

parte de las modificaciones indicadas traen causa en nuevas concertaciones. Así, se han concertado los Impuestos sobre Actividades de Juego, sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito, sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos resultantes de la Generación de Energía Nuclear eléctrica, sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en Instalaciones Centralizadas y sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. Asimismo, se concierta que las retenciones del Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas se ingresen en las Haciendas Forales correspondientes a la residencia del perceptor.

NORMA FORAL 5/2014, de 26 de febrero, de modificación de la Norma Foral 53/1992, de 18 de diciembre, de Régimen Económico y Presupuestario del Territorio Histórico de Álava para la inclusión del criterio de territorialización de inversión pública en los presupuestos (BOTH A nº 28 de 10-03-2014).

El presupuesto de una institución es el documento público que determina anualmente tanto las previsiones de ingresos como las de gastos así como el montante de las inversiones a realizar durante ese período temporal. En consecuencia, el proyecto de presupuestos, el presupuesto aprobado y su grado de ejecución se constituyen en una fuente de información clave y determinante para conocer cómo se han determinado las prioridades de la inversión pública por parte del Gobierno y de la institución que ha refrendado ese presupuesto. La inversión pública es la herramienta y el compromiso de la administración con la reactivación económica, con el mantenimiento y creación de empleo constituyendo, también, la respuesta a las necesidades y demandas de la sociedad para construir y mejorar infraestructuras de todo tipo y continuar con el nivel de vida alcanzado.

A pesar de las diferentes formas en que se estructura la información presupuestaria, cada vez hay una petición política y social más extendida para que el presupuesto y la ejecución presupuestaria

se presente también bajo el criterio de territorialización. El citado criterio resulta de gran utilidad para conocer cuál es el grado de gasto e inversión presupuestaria en cada ámbito territorial y, en el caso de Álava, para conocer y saber de manera pública el compromiso inversor con cada entidad local y sus habitantes por parte de los presupuestos forales.

La presente normativa incluye las modificaciones oportunas para garantizar un conocimiento público del proceso presupuestario en relación a la territorialización. Contempla la información continuada de las diferentes fases que desarrollan el proceso completo de la gestión administrativa de la norma presupuestaria y remarca, asimismo, la importancia de la ejecución presupuestaria como criterio objetivo para evaluar la diferencia entre las previsiones presupuestarias y la ejecución, entre las expectativas presupuestarias y las realmente realizadas. Además, la presente modificación intenta dar respuesta a la demanda de mayor información pública sobre la actividad presupuestaria de la administración foral, de mayor transparencia sobre las decisiones políticas para que no queden viciadas por intereses partidistas o clientelares. Información pública necesaria para conocer si se ha garantizado la equidad y la cohesión territorial en la ejecución presupuestaria. Criterio este último clave para valorar el compromiso foral con el desarrollo del Territorio, sus diferentes zonas geográficas y entidades locales, y para detectar posibles discriminaciones entre los alaveses y alavesas dependiendo del lugar de residencia así como para efectuar, en su caso, las adecuadas compensaciones en aras al equilibrio territorial.

NORMA FORAL 7/2014, de 26 de febrero, de modificación de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (BOTH A nº 28 de 10-03-2014).

La situación de crisis económica y financiera, vivida a nivel mundial y cuyo final parece próximo, aún mantiene muy presentes las graves consecuencias que para los ciudadanos ha traído consigo. Esta situación ha llevado a que la

Diputación Foral de Álava haya adoptado diversas medidas tendentes a paliar en la medida de lo posible los efectos no deseados de la crisis.

Una importante consecuencia de la crisis, sobrevenida, no debemos olvidarlo, inmediatamente a continuación de la llamada burbuja inmobiliaria, ha sido y sigue siendo el incremento de los casos de desahucio por no poder hacer frente al pago de la hipoteca. En muchos casos, la entrega de la vivienda resulta insuficiente para liberar del pago a la persona deudora, que debe de esta manera continuar haciendo frente a una parte de la deuda e incluso debe hacer frente a las posibles obligaciones tributarias derivadas de esta situación, en concreto, en el ámbito del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Norma Foral 13/2013, de 15 de abril, de Medidas Tributarias para el año 2013, introdujo un nuevo supuesto de exención del tributo, por el cual se consideraba exenta la ganancia patrimonial que pudiera generarse fruto de la transmisión de la vivienda habitual debido a un procedimiento judicial instado por una entidad financiera, siempre y cuando dicha vivienda fuera la única del contribuyente. Posteriormente, la Norma Foral 28/2013, de 9 de octubre, de extensión de efectos del artículo 44.3.d) de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, amplió los efectos de la exención antes citada a todos los ejercicios no prescritos.

En el ámbito del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, la Norma Foral 7/2012, de 23 de abril, de modificación de la Norma Foral 46/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, estableció que en las transmisiones de terrenos como consecuencia de la ejecución hipotecaria de la vivienda habitual, tendría la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la persona física o jurídica, o la entidad, adquirente del terreno, impidiéndose, en estos casos, a dicho sustituto

repercutir la obligación tributaria satisfecha. Actualmente, se considera necesario ampliar el supuesto de hecho indicado en el párrafo anterior e incluir el supuesto de la dación en pago de la vivienda previsto en el Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, para que tenga la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente la entidad adquirente del inmueble, impidiéndose, igualmente en estos casos, a dicho sustituto repercutir la obligación tributaria satisfecha.

NORMA FORAL 8/2014, de 12 de marzo, de ratificación del Convenio de Colaboración entre el Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava y el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia para el intercambio de información con fines tributarios (BOTH A nº 34 de 24-03-2014).

Las Diputaciones Forales de Álava y Bizkaia consideran de interés para el cumplimiento de las misiones que tienen encomendadas establecer un sistema estable y recíproco de intercambio de información con fines tributarios.

De acuerdo con lo anterior, la Diputación Foral de Álava y la Diputación Foral de Bizkaia, desean suscribir un Convenio de colaboración para el intercambio de información con fines tributarios. El presente convenio formaliza un sistema estable y recíproco de intercambio de información entre estas Haciendas Forales.

A los intercambios periódicos de información que ya se vienen realizando para la aplicación de los tributos, se añaden otros nuevos destinados a la mejor gestión y comprobación del Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre Actividades Económicas, las entidades que tributan en Volumen de Operaciones y las Operaciones de Reestructuración de Sociedades.

Se establece un nuevo intercambio de información con finalidades recaudatorias. Y para atender de manera adecuada a otras necesidades de información que no se satisfacen con los intercambios periódicos, se acuerda el acceso directo a las bases de datos de la otra Administración Tri-

butaria, mediante el desarrollo de los servicios web que se acuerden, o en su caso el acceso a los servicios disponibles en los respectivos portales de servicios telemáticos y referido a áreas concretas que precisen la información.

Se prioriza el acceso a la información necesaria para la gestión de contribuyentes que cambian de domicilio: En campaña de IRPF, consulta a los antecedentes de IRPF de los contribuyentes que se han trasladado por la nueva Administración competente.

En la comprobación de la campaña del Impuesto sobre Sociedades, recepción por parte de la nueva Administración competente de la última declaración de Sociedades presentada. Por esta vía de intercambio se contemplan otras necesidades de información relacionadas con la tributación de operaciones en las que intervienen contribuyentes de las dos Administraciones, la gestión de contribuyentes que tributan en Volumen de Operaciones y la tributación de las entidades en régimen de atribución de rentas, con contribuyentes de las dos Administraciones. Acordado entre las administraciones implicadas el texto del Convenio que se propone enviar a las Juntas Generales de Álava para su aprobación, en función del contenido del mismo y la naturaleza de los entes implicados, de conformidad con lo previsto en el artículo 6 de la Norma Foral 52/1992, de 18 de diciembre, de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de la Diputación Foral de Álava, debe ser sometido a la Ratificación en Pleno por las Juntas Generales de Álava.

No obstante dada la necesidad de coordinar las actuaciones objeto del Convenio entre las distintas Diputaciones Forales intervinientes, procede solicitar de las Juntas Generales de Álava la autorización para su firma con carácter previo a su ratificación al amparo de lo dispuesto en el artículo 145.3 del Reglamento de funcionamiento de las Juntas Generales de Álava.

NORMA FORAL 9/2014, de 12 de marzo, de ratificación del Convenio de Colaboración entre el Departamento de Hacienda, Finanzas y Presu-

puestos de la Diputación Foral de Álava y el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa para el intercambio de información con fines tributarios (BOTH A nº 34 de 24-03-2014).

Las Diputaciones Forales de Álava y Gipuzkoa consideran de interés para el cumplimiento de las misiones que tienen encomendadas establecer un sistema estable y recíproco de intercambio de información con fines tributarios.

De acuerdo con lo anterior, la Diputación Foral de Álava y la Diputación Foral de Gipuzkoa, desean suscribir un Convenio de colaboración para el intercambio de información con fines tributarios.

El presente convenio formaliza un sistema estable y recíproco de intercambio de información entre estas Haciendas Forales. A los intercambios periódicos de información que ya se vienen realizando para la aplicación de los tributos, se añaden otros nuevos destinados a la mejor gestión y comprobación del Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre Actividades Económicas, las entidades que tributan en Volumen de Operaciones y las Operaciones de Reestructuración de Sociedades.

Se establece un nuevo intercambio de información con finalidades recaudatorias. Y para atender de manera adecuada a otras necesidades de información que no se satisfacen con los intercambios periódicos, se acuerda el acceso directo a las bases de datos de la otra Administración Tributaria, mediante el desarrollo de los servicios web que se acuerden, o en su caso el acceso a los servicios disponibles en los respectivos portales de servicios telemáticos y referido a áreas concretas que precisen la información.

Se prioriza el acceso a la información necesaria para la gestión de contribuyentes que cambian de domicilio:

En campaña de IRPF, consulta a los antecedentes de IRPF de los contribuyentes que se han tras-

ladado por la nueva Administración competente.

En la comprobación de la campaña del Impuesto sobre Sociedades, recepción por parte de la nueva Administración competente de la última declaración de Sociedades presentada.

Por esta vía de intercambio se contemplan otras necesidades de información relacionadas con la tributación de operaciones en las que intervienen contribuyentes de las dos Administraciones, la gestión de contribuyentes que tributan en Volumen de Operaciones y la tributación de las entidades en régimen de atribución de rentas, con contribuyentes de las dos Administraciones.

Acordado entre las administraciones implicadas el texto del Convenio que se propone enviar a las Juntas Generales de Álava para su aprobación, en función del contenido del mismo y la naturaleza de los entes implicados, de conformidad con lo previsto en el artículo 6 de la Norma Foral 52/1992, de 18 de diciembre, de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de la Diputación Foral de Álava, debe ser sometido a la Ratificación en Pleno por las Juntas Generales de Álava.

No obstante dada la necesidad de coordinar las actuaciones objeto del Convenio entre las distintas Diputaciones Forales intervinientes, procede solicitar de las Juntas Generales de Álava la autorización para su firma con carácter previo a su ratificación al amparo de lo dispuesto en el artículo 145.3 del Reglamento de funcionamiento de las Juntas Generales de Álava.

MOCIÓN 12/2014, de 26 de febrero, para la colaboración entre la Hacienda Foral y las Entidades Locales del Territorio en la prevención, lucha contra el fraude fiscal y cobro de la deuda tributaria (BOTH A nº 29 de 12/03/2014).

Las Juntas Generales de Álava en su sesión plenaria celebrada el día 26 de febrero de 2014, aprobaron la siguiente moción: Moción 12/2014, de 26 de febrero, para la colaboración entre la Hacienda Foral y las Entidades Locales del Terri-

torio en la prevención, lucha contra el fraude fiscal y cobro de la deuda tributaria.

1.- Las Juntas Generales de Álava instan a la Diputación Foral de Álava a desarrollar lo previsto en el artículo 5 de la Norma Foral 6/2005, General Tributaria, y el artículo 8 de la Norma Foral 41/1989 reguladora de las Haciendas Locales, y establecer fórmulas de colaboración para la aplicación de los tributos entre las Entidades Locales del Territorio, así como entre éstas y la Diputación Foral.

2.- Las Juntas Generales de Álava instan a la Diputación Foral de Álava a que en el seno de la Comisión Interinstitucional de la lucha contra el fraude defienda, como uno de los criterios de actuación, la ampliación de los procesos de intercambio de información de trascendencia tributaria a otras administraciones, organismos y entidades públicas, mediante la firma de los correspondientes convenios de colaboración con respecto a la elaboración del Plan conjunto de Lucha Contra el Fraude.

3.- Las Juntas Generales de Álava instan a la Diputación Foral de Álava y a las Entidades Locales del Territorio Histórico a colaborar, de acuerdo con sus competencias, en el intercambio de datos con trascendencia tributaria, mediante la firma de los respectivos convenios de colaboración, a fin de reforzar la comprobación, inspección, recaudación ejecutiva y cobro de sanciones.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 5/2013, del Consejo de Diputados de 3 de diciembre, que adapta a la normativa tributaria alavesa el nuevo Régimen especial del criterio de caja introducido en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOTH A nº 142 de 11-12-2013).

La aprobación y publicación de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, ha supuesto la introducción del Régimen especial del criterio de caja en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. Con la finalidad de paliar los problemas de liquidez y de acceso al crédito

de las empresas, se crea, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, un régimen especial del criterio de caja.

La posibilidad de adoptar este régimen especial se encuentra contenida en el artículo 167 bis de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, precepto que resulta de aplicación desde el pasado 1 de enero de 2013.

La nueva regulación comunitaria permite a los Estados Miembros establecer un régimen optativo, que se conoce como criterio de caja doble, para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones no supere los 2.000.000 de euros, régimen conforme al cual los sujetos pasivos del Impuesto pueden optar por un sistema que retrasa el devengo y la consiguiente declaración e ingreso del IVA repercutido en la mayoría de sus operaciones comerciales hasta el momento del cobro, total o parcial, a sus clientes, con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquél en que las mismas se hayan efectuado. No obstante, para evitar situaciones que pudieran incentivar el retraso en el cumplimiento de sus propias obligaciones comerciales, la normativa comunitaria establece que los sujetos pasivos verán retardada igualmente la deducción del IVA soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que efectúen el pago de estas a sus proveedores, y con igual límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquél en que se hayan efectuado las operaciones. El nuevo régimen especial optativo para el sujeto pasivo determinará su aplicación para todas sus operaciones, con algunas excepciones como las operaciones intracomunitarias y las sometidas a otros regímenes especiales del Impuesto.

Por último, se prevé, asimismo, el devengo de las cuotas repercutidas y la deducción de las cuotas soportadas respecto de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen especial, que estuvieran aún pendientes de devengo o deducción en los supuestos de concurso de acreedores y de modificación de base imponible por créditos incobrables. El Concierto Económico con la Co-

munidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en el artículo 26 la concertación del Impuesto sobre el Valor Añadido, disponiendo que, salvo determinadas excepciones, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

Ello exige incorporar a la normativa fiscal del Territorio Histórico de Álava las modificaciones incluidas en la referida disposición general.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 1/2014, del Consejo de Diputados de 4 de febrero, que adapta a la normativa tributaria alavesa diversas modificaciones introducidas en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales (BOTA nº 20 de 19-02-2014).

La aprobación y publicación de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras y de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, ha supuesto la introducción de modificaciones en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales.

En relación al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, proroga durante 2014, los tipos de gravamen del Impuesto que se fijaron para los ejercicios 2012 y 2013.

Por su parte, la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, introduce modificaciones en el Impuesto que, a su vez, vienen motivadas por la modificación de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, en lo referente a la comercialización en el mercado interior mediante

cuentas globales de los fondos de inversión constituidos en España. Congruentemente con el hecho de que la entidad gestora ya no dispondrá de toda la información de los partícipes del fondo, sino que parte de éstos o de sus participaciones figurarán en los registros de las entidades comercializadoras, éstas, respecto de los partícipes incluidos en sus registros, deben asumir obligaciones en el ámbito fiscal, lo que motiva las presentes modificaciones.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido las modificaciones que introduce la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, obedecen a una doble finalidad; de una parte, a la adecuación de la normativa del Impuesto a la Directiva comunitaria, en determinados supuestos que han sido objeto de observación por la Comisión Europea o derivan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea; de otra parte, en el caso de la modificación de la Disposición Adicional, a una corrección técnica, en cuanto a los aspectos procedimentales y de gestión del Impuesto que regula.

En el ámbito de los Impuestos Especiales, la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras introduce las siguientes modificaciones: - la obligación para los sujetos pasivos de regularizar el importe de las cuotas repercutidas conforme a las cantidades definitivas de gas natural destinado bien a la producción de electricidad o bien a usos con fines profesionales, cuando inicialmente, hayan repercutido el importe de las cuotas devengadas en función de un porcentaje provisional.

- varios cambios en la regulación de los tipos impositivos del Impuesto sobre Hidrocarburos.
- modifica determinados aspectos en la regulación del régimen sancionador del Impuesto sobre Hidrocarburos
- un nuevo supuesto de exención en el Impuesto sobre la Electricidad para la fabrica-

ción, importación o adquisición intracomunitaria del 85 por ciento de la energía eléctrica destinada a reducción química y a procesos electrolíticos, mineralógicos y metalúrgicos.

- modifica el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para regular la exención del Impuesto en la primera matriculación o, en su caso, en la circulación o utilización de las embarcaciones de recreo o de deportes náuticos destinadas por las empresas exclusivamente a las actividades de alquiler con independencia de la longitud de su eslora.

Por su parte, la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, introduce modificaciones en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte que tienen por objeto adecuar en mayor medida la normativa interna al ordenamiento comunitario.

Asimismo, la citada Ley 22/2013 fija, para el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2014, el tanto por ciento de interés de demora a que se refiere el apartado 6 del artículo 26 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava, que será del 5 por ciento.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en los artículos 21, 26 y 33 la concertación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, (a excepción de los establecimientos permanentes domiciliados en el País Vasco de personas o entidades residentes en el extranjero), del Impuesto sobre el Valor Añadido y de los Impuestos Especiales, disponiendo que, salvo determinadas excepciones, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

Ello exige incorporar a la normativa fiscal del Territorio Histórico de Álava las modificaciones incluidas en las referidas disposiciones generales.

DECRETO FORAL 39/2013, del Consejo de Diputados de 14 de noviembre, que aprueba el Programa de apoyo al acontecimiento de excepcional interés público "El Árbol es Vida" (BOTH A nº 134 de 22-11-2013).

La Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo establece, en su artículo 30, la posibilidad de que la Diputación Foral de Álava apruebe, de forma excepcional, programas de apoyo a acontecimientos de singular interés público.

El programa "El Árbol es Vida" tiene como objetivos principales plantar 10 millones de árboles en todo el Estado español y promocionar la cultura del árbol, con el fin último de contribuir a mitigar el cambio climático. La importancia de este objetivo hace sea necesaria la aprobación de un programa de apoyo a dicho acontecimiento de excepcional interés público para las actuaciones que, relacionadas con el mismo, se desarrollen en el ámbito del Territorio Histórico de Álava.

Todas las acciones del programa se enmarcarán dentro de dos grandes grupos:

- Actividades de plantación en importantes áreas del territorio, con plantaciones protectoras y plantaciones productivas.
- Actividades de divulgación y promoción de las bondades del árbol y de la madera, a través de exposiciones, talleres, seminarios, ferias, congresos, conferencias, jornadas, etc.

DECRETO FORAL 40/2013, del Consejo de Diputados de 19 de noviembre, que modifica los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos de trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOTH A nº 136 de 27-11-2013).

La Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece, entre otras, la obligación de realizar pagos a cuenta del tributo, que son objeto de más amplio detalle en el Título

VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 76/2007, de 11 de diciembre.

El objeto principal del presente Decreto Foral es la aprobación de una nueva tabla de porcentajes de retención aplicables a los rendimientos del trabajo a partir del día 1 de enero del año 2014.

DECRETO FORAL 46/2013, del Consejo de Diputados de 17 de diciembre, que aprueba los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2014 (BOTH A nº 148 de 27-12-2013).

La Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que, en el supuesto de transmisiones onerosas o lucrativas, el valor de adquisición de los correspondientes elementos patrimoniales se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se aprueben reglamentariamente, atendiendo principalmente a la evolución del índice de precios del consumo producida desde la fecha de su adquisición y de la estimada para el ejercicio de su transmisión.

Por este motivo, el presente Decreto Foral tiene por objeto establecer los referidos coeficientes de actualización aplicables a aquellas transmisiones que tengan lugar en el ejercicio 2014, con el fin de calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por lo que respecta a los Sistemas de Previsión Social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se introduce una Disposición Adicional, que a los efectos de aplicación de los porcentajes de integración para el cálculo del rendimiento íntegro de trabajo, define que se entenderá por primera cantidad percibida aquella que se obtenga a partir del 1 de enero de 2014, con independencia de que se hayan recibido prestaciones con anterioridad a la fecha de referencia, así como, del tratamiento tributario aplicado a las mismas.

Por otro lado, la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, dispone que a los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas, obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material, intangible o inversiones inmobiliarias, se deducirá hasta el límite de dichas rentas el importe de la depreciación monetaria producida desde la última actualización legal auto-rizada respecto al elemento transmitido o desde el día que se adquirió el mismo, si es posterior, calculada de acuerdo con ciertas reglas. La primera de éstas establece que se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan reglamentariamente.

En consecuencia, es objeto del presente Decreto Foral llevar a cabo dicho desarrollo reglamentario, estableciendo los mencionados coeficientes para ser aplicados a las transmisiones realizadas dentro de los períodos impositivos que se inicien durante el año 2014.

DECRETO FORAL 47/2013, del Consejo de Diputados de 17 de diciembre, que regula para el año 2014 el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOTH A nº 148 de 27-12-2013).

El artículo 37 del Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que el régimen simplificado de este Impuesto se aplica a las actividades que se determinen.

El presente Decreto Foral mantiene, para 2014, los módulos, así como las instrucciones para su aplicación, aplicables en el régimen especial simplificado en el año inmediato anterior.

DECRETO FORAL 48/2013, del Consejo de Diputados de 24 de diciembre, que aplica la modalidad simplificada del método de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOTH A nº 1 de 03-01-2014).

La entrada en vigor, con efectos desde el 1 de enero de 2014, de la Norma Foral 33/2013, de 27

de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas supone, entre otras novedades, la desaparición del método de estimación objetiva para el cálculo del rendimiento de actividades económicas.

La desaparición de este método de cálculo del rendimiento de actividades económicas implica la exclusión del mismo de todos aquellos contribuyentes que durante el periodo impositivo 2013 determinaron el rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas mediante el citado método de estimación objetiva.

Es, por lo tanto, objeto de este Decreto Foral la inclusión de estos contribuyentes dentro de la modalidad simplificada del método de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, salvo renuncia expresa a dicha modalidad.

DECRETO FORAL 49/2013, del Consejo de Diputados de 24 de diciembre, que modifica el Decreto Foral 76/2007, de 11 de diciembre, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOTHA nº1 de 03-01-2014). La principal modificación del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se centra en el ámbito de los pagos a cuenta.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2014 mantiene para ese año el tipo de retención del 21 por ciento sobre los rendimientos de capital y de actividades económicas de carácter profesional, así como sobre las ganancias patrimoniales, tipo de retención que en un principio se había establecido con carácter excepcional sólo para los ejercicios 2012 y 2013.

Este mantenimiento obliga, en virtud de lo previsto en el Concierto Económico, a introducir modificaciones para mantener idénticos tipos de retención que el Estado en la mayor parte de estas fuentes de renta, concretamente en los tipos retención de rendimientos del capital mobiliario, de actividades económicas y de ganancias patrimoniales derivadas de premios.

Por otra parte, al igual que en el año 2012, se ha considerado conveniente mantener el mismo

tipo de retención respecto a los rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles y de ganancias derivadas de la transmisión o reembolsos de acciones y participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva, con la finalidad de mantener la lógica global y cohesión del sistema de retenciones del capital y de las ganancias patrimoniales.

En otro orden de cosas, la reciente modificación de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, a través de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, ha supuesto la sustitución a partir del 1 de enero de 2014 del sistema de Llevanza del registro único de partícipes de un fondo de inversión para la entidad gestora, por un sistema en el que, cuando se acuerde la comercialización del fondo con un intermediario financiero residente mediante cuenta global, sea dicho intermediario el encargado de la llevanza del registro de los partícipes que sean sus clientes. Por lo tanto, la entidad gestora ya no tendrá por qué disponer de toda la información de los partícipes, sino que parte de éstos podrán figurar en los registros de las entidades comercializadoras, motivo por el que estas últimas deberán asumir, entre otras, obligaciones en el ámbito de los pagos a cuenta. La asunción por parte de las entidades comercializadoras de esta obligación de retener e ingresar a cuenta requiere modificar el Reglamento del Impuesto.

Asimismo, se fija la determinación del rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa aplicable a la actividad de elaboradores de vino y a las actividades agrícolas, ganaderas o pesqueras para el periodo impositivo 2014.

DECRETO FORAL 47/2013, del Consejo de Diputados de 17 de diciembre, que regula para el año 2014 el régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido CORRECCIÓN DE ERRORES (BOTHA nº 6 de 17-01-2014).

DECRETO FORAL 1/2014, del Consejo de Diputados de 21 de enero, de modificación del Regla-

mento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril (BOTH A nº 14 de 05-02-2014).

Mediante Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, se modifica, entre otros, el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, para acomodar su contenido a las diversas reformas habidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En primer lugar dicha adaptación del desarrollo reglamentario a las modificaciones legales, se produce entre otros en los siguientes supuestos:

- La supresión de la exigencia legal de solicitud de autorización previa por la Administración Tributaria del requisito para la aplicación de determinadas exenciones.
- La regulación de los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo, previstos en las letras e) y f) del artículo 84.Uno.2.º de la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido, que obliga a desarrollar normas relativas a su aplicación, como la regulación de las comunicaciones entre los empresarios y destinatarios intervinientes en las operaciones afectadas por la inversión del sujeto pasivo.
- La regulación de la obligación de presentar dos declaraciones-liquidaciones, dividiendo el periodo normal de declaración en dos periodos según se trate de hechos imponible anteriores o posteriores al auto de declaración de concurso que se efectúa en el artículo 71 del Reglamento, de acuerdo con la previsión contenida en el artículo 99.Cinco de la Norma del Impuesto.

En segundo lugar, se considera conveniente realizar otras modificaciones del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido para revisar los artículos relativos a las exenciones ligadas a operaciones aduaneras, para adaptarlos a los cambios en los procedimientos aplicables a tales operaciones.

En relación con los suministros de bienes o avituallamiento a buques y aviones hay que indicar

que, en la actualidad, la mayoría de tales operaciones son documentadas ante la Aduana por el proveedor y no por el destinatario o titular de la explotación marítima o aérea, por lo que se debe prever tal circunstancia.

Asimismo, en aras de una simplificación administrativa y reducción de cargas administrativas al operador económico, se debe suprimir la obligación de declaración ante la Aduana de las operaciones reguladas en los artículos 11 y 12 del Reglamento del Impuesto, estableciendo la responsabilidad de la justificación de la exención en el adquirente de los bienes o receptor de los servicios exentos. Por último, se adapta la acreditación de la exención de los servicios relacionados con las importaciones a la relación privada entre declarante, el importador y el prestador del servicio exento.

Un tercer grupo de modificaciones se produce en el ámbito de la modificación de las bases imponible. Así, la modificación de la base imponible queda condicionada a la expedición y remisión de la factura rectificativa, exigiendo al sujeto pasivo la acreditación de la remisión de la misma al destinatario, con libertad de medios, para no obstaculizar la facilidad que existe actualmente de utilización de medios electrónicos.

En la misma línea, se incorpora la obligación de que las facturas rectificativas emitidas al amparo del artículo 80. Tres de la Norma del Impuesto sean también remitidas a las administraciones concursales, órganos que en definitiva tienen entre sus funciones el reconocimiento de los créditos en el concurso. Por su parte, se elimina de los documentos que deben presentarse en la Administración Tributaria acompañando a la comunicación de modificación de base imponible, la copia del auto judicial de declaración de concurso.

En relación con la modificación de la base imponible en caso de concurso del destinatario de las operaciones, hay que prever que en ocasiones, el destinatario-concurrido de las operaciones no tiene derecho a la deducción total del impuesto, de manera que, cuando el proveedor rectifica la

factura en base al artículo 80.Tres, el referido destinatario se convierte en deudor del impuesto por la parte no deducible, de acuerdo con el artículo 80.Cinco.5.º de la Norma del Impuesto. Puesto que dicho ajuste no deriva de una rectificación de deducciones, se debe aclarar el periodo de liquidación en que debe realizarse dicho ajuste, que será el correspondiente a la declaración-liquidación relativa a hechos imponible anteriores. En dicha declaración-liquidación deben incluirse también los ajustes derivados de aquellos supuestos en que el periodo de liquidación en que debería efectuarse la rectificación estuviera prescrito.

Un cuarto grupo de modificaciones obedecen al desarrollo reglamentario del nuevo régimen especial del criterio de caja, en lo que respecta al ejercicio de la inclusión y la renuncia al régimen, ésta última con efectos para un periodo mínimo de tres años.

Se prevé la exclusión del régimen especial del criterio de caja cuando el volumen de operaciones durante el año natural que realice el sujeto pasivo supere los 2.000.000 de euros, así como cuando el total de cobros en efectivo que realice respecto de un mismo destinatario durante el año natural supere los 100.000 euros. Dicha exclusión tendrá efecto en el año inmediato posterior a aquél en que se superan dichos límites.

Con el objetivo de conjugar los mecanismos para un efectivo control tributario con el menor incremento posible de obligaciones formales, se amplía la información a suministrar en los libros registro generales, para incorporar las referencias a las fechas de cobro o pago y del medio utilizado, para los sujetos pasivos acogidos al régimen especial del criterio de caja, así como a los no acogidos pero que resulten ser destinatarios de operaciones afectadas por el mismo.

Por último, un grupo de modificaciones varias, entre las que se encuentran:

- La flexibilización del ámbito objetivo de aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento a

la adquisición de vehículos para el transporte habitual de personas con movilidad reducida o con discapacidad en sillas de ruedas, por personas o entidades que presten servicios sociales de promoción de la autonomía personal y de atención a la dependencia y de integración social de las personas con discapacidad.

- La simplificación del procedimiento para el ejercicio de la opción por la aplicación de la regla de prorata especial, permitiendo su ejercicio en la última declaración-liquidación del impuesto correspondiente a cada año natural, con la excepción de los supuestos de inicio de la actividad o de sector diferenciado, en que la opción para su aplicación se mantiene en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en el que se produzca dicho inicio; el ejercicio de dicha opción vincula al sujeto pasivo durante tres años naturales, considerando como primer año natural el correspondiente al que se refiere la opción ejercitada.
- La adaptación de las referencias del Reglamento del impuesto a las modificaciones habidas en materia de facturación, tras la entrada en vigor, el 1 de enero de 2013, del nuevo Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 18/2013, de 28 de mayo.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, regula en su articulado la concertación de determinados tributos en el sentido de que las instituciones competentes de los Territorios Históricos deben aplicar las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado, con ciertas peculiaridades en algunos casos.

Mediante el presente Decreto Foral se incorporan a la normativa tributaria alavesa las modificaciones antes citadas, efectuando las modificaciones pertinentes en el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Finalmente, este Decreto Foral se completa con una Disposición Adicional Única, que amplía el plazo para poder optar por el régimen especial del criterio de caja para el año 2014, con el objeto de que los sujetos pasivos del Impuesto que quieran acogerse al mismo lo puedan hacer durante el primer trimestre de 2014. En consecuencia, para el año 2014, la opción por dicho régimen especial podrá realizarse durante el primer trimestre de 2014, surtiendo efecto en el primer período de liquidación que se inicie con posterioridad a la fecha en que se haya ejercitado la misma.

DECRETO FORAL 5/2014, del Consejo de Diputados de 11 de febrero, que modifica el Decreto Foral 60/2002, de 10 de diciembre, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOTH A nº 20 de 19-02-2014).

La presente modificación del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades se centra en el ámbito de los pagos a cuenta.

El Real Decreto-ley 1/2014, de 24 de enero, de reforma en materia de infraestructuras y transporte, y otras medidas económicas mantiene para el año 2014 el tipo de retención general del 21 por ciento, con el objeto de equiparar el porcentaje de retención o ingreso a cuenta aplicable en este Impuesto, respecto del existente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para el citado ejercicio 2014.

Asimismo, argumenta que dicha equiparación debió haberse producido a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, al igual que se hizo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con el objeto de que entrara en vigor el 1 de enero de 2014, no obstante, al no haberse producido, resulta necesario modificar la retención en el Impuesto sobre Sociedades, con el objeto de evitar que las entidades afectadas se vean obligadas a modificar sus sistemas informáticos, para establecer una distinción entre las personas físicas y jurídicas.

Este mantenimiento obliga, en virtud de lo previsto en el Concierto Económico, a introducir mo-

dificaciones para mantener idénticos tipos de retención que el Estado en la mayor parte de las fuentes de renta, concretamente en los tipos retención de rendimientos del capital mobiliario, de actividades económicas y de ganancias patrimoniales derivadas de premios.

Por otra parte, al igual que en el año 2012, se ha considerado conveniente mantener el mismo tipo de retención respecto a los rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles y de ganancias derivadas de la transmisión o reembolsos de acciones y participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva, con la finalidad de mantener la lógica global y cohesión del sistema de retenciones del capital y de las ganancias patrimoniales.

ORDEN FORAL 765/2013, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 11 de diciembre, de aprobación de los Modelos 390 y 391 del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOTH A nº 146 de 20-12-2013).

El artículo 164, apartado Uno, número 6.º, del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas para determinados regímenes especiales, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-liquidación anual.

El objeto de la presente Orden Foral es la aprobación de un nuevo modelo 390, declaración-liquidación anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y un nuevo modelo 391, declaración-liquidación anual del Impuesto sobre el Valor Añadido, para los sujetos pasivos que estén obligados a tributar por alguna o varias actividades en régimen simplificado.

La modificación de los tipos general y reducido del Impuesto operada el 1 de septiembre de 2012, obligó a modificar el modelo 390 para poder contemplar la existencia de los diferentes tipos impositivos vigentes durante el ejercicio 2012. A su vez el modelo 391 fue modificado para el citado ejercicio 2012 al ser necesario, para el cálculo de las cuotas anuales de las actividades

agrícolas y ganaderas, desglosar tanto el volumen anual de ingresos por operaciones corrientes como su correspondiente índice de cuota devengada en función de las fechas de entrada en vigor de los nuevos tipos impositivos a partir del 1 de septiembre de 2012.

Al haber finalizado esta situación transitoria ya no se precisa dicho desglose, lo que hace necesaria la aprobación de un nuevo modelo 390 y un nuevo modelo 391 para el ejercicio 2014.

De conformidad con lo previsto en el artículo 167 del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

ORDEN FORAL 847/2013, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 30 de diciembre, de aprobación del Modelo 136, "Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Gravamen Especial sobre los Premios de determinadas Loterías y Apuestas. Autoliquidación" (BOTH n° 2 de 08-01-2014).

Mediante el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 14/2012, de 28 de diciembre, se regula, a partir del 1 de enero de 2013, el régimen fiscal aplicable a determinadas ganancias derivadas del juego en el Territorio Histórico de Álava.

Quedan así sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a través de un Gravamen Especial, los premios correspondientes a sorteos de las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal Loterías y Apuestas del Estado y por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, así como a los sorteos organizados por la Cruz Roja Española y a las modalidades de juegos autorizadas a la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

Del mismo modo, se someten al Gravamen Especial los premios de las loterías, apuestas y sorteos

organizados por organismos públicos o entidades que ejerzan actividades de carácter social o asistencial sin ánimo de lucro establecidos en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y que persigan objetivos idénticos a los de los organismos o entidades españoles anteriormente señalados y que hasta ahora estaban exentos.

El gravamen se devengará en el momento en el que se abone o satisfaga el premio. Así, los contribuyentes que hubieran obtenido los premios estarán obligados a presentar una autoliquidación por el mismo, determinando el importe de la deuda tributaria correspondiente, e ingresando su importe.

No obstante, no existirá obligación de presentar la citada auto-liquidación cuando el premio obtenido hubiera sido de cuantía inferior al importe exento o se hubiera practicado retención o ingreso a cuenta por el mismo importe del gravamen especial, en los términos que señala el citado Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 14/2012.

El modelo aprobado mediante la presente Orden Foral tiene por objeto canalizar los ingresos que deban realizarse en virtud del Gravamen Especial.

ORDEN FORAL 828/2013, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 20 de diciembre, de aprobación del modelo 194 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas derivadas de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación en soporte directamente legible por ordenador (BOTH n° 5 de 15-01-2014).

El Decreto Foral 149/1999 del Consejo de Diputados de 14 de diciembre, aprobó entre otros mo-

delos, el modelo de declaración 194 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas derivadas de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación en soporte directamente legible por ordenador.

Este Decreto ha sufrido múltiples modificaciones desde su aprobación, por lo que es necesario aprobar un nuevo modelo, por una parte para introducir mejoras técnicas en el mismo y por otra para incorporar nuevas claves en relación al suministro de información de reembolsos y transmisiones de aportaciones a cooperativas.

El artículo 115 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que el sujeto obligado a retener y practicar ingresos a cuenta debe presentar un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

Por su parte, el artículo 130.2 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, establece a su vez, para el sujeto obligado a retener, la obligación de presentar un resumen anual de retenciones con el contenido que se establezca reglamentariamente.

Por lo que se refiere a los establecimientos permanentes que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el artículo 22 de la Norma Foral 7/1999 de 19 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes equipara sus condiciones y supuestos a los establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades para las entidades residentes sometidas a la normativa alavesa del Impuesto y les obliga a practicar retenciones e ingresos a cuenta en los mismos términos.

A estos efectos, el artículo 127.5 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 76/2007, del Consejo de Diputados de 11 de diciembre, así como el artículo 57.5 de del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Decreto Foral 60/2002, del Consejo de Diputados de 10 de diciembre y el artículo 13.2 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Decreto Foral 40/2011, del Consejo de Diputados de 17 de mayo, establecen, el último por remisión, que la declaración e ingreso para cada clase de rentas se efectuará en la forma, lugar y plazos que determine el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

De acuerdo con todo lo anterior se procede a la aprobación del modelo 194, que se empleará para informar acerca de las rentas sujetas a retención e ingreso a cuenta que comprenden, de manera genérica, los rendimientos del capital mobiliario y rentas derivadas de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

ORDEN FORAL 848/2013, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 30 de diciembre, de modificación de las Ordenes Forales 41/2000, 59/2006 y 651/2007, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, por las que se aprueban los modelos 187, 184 y 190, respectivamente (BOTH A nº 5 de 15-01-2014).

La Orden Foral 850/2010, de 27 de diciembre que modifica la Orden Foral 41/2000, de 24 de enero, por la que se aprobó el modelo 187, introdujo una nueva clave C en la posición 104, relativa a las enajenaciones de participaciones en los fondos de inversión cotizados o de acciones de las SICAV índice cotizadas.

Actualmente, se ha constatado que también debe incluirse la citada clave C en el campo "Ganancia o pérdida patrimonial del socio o partícipe (posiciones 157-170) al objeto de poder discernir cuando la ganancia o pérdida proviene de las citadas enajenaciones contenidas en la misma.

En segundo lugar, y en relación al modelo 184, la reciente Orden HAP/2369/2013, de 13 de diciembre, que modifica, entre otros, el citado modelo 184 introduce nuevas claves que en nuestro territorio ya se venían utilizando, lo que implica que debamos modificar nuestro actual modelo a fin de evitar confusión en la utilización de las claves. Las modificaciones a realizar se han consensuado entre las Diputaciones Forales de los tres Territorios Históricos a fin de obtener un modelo armonizado.

Finalmente y en relación al modelo 190, se modifica la redacción del contenido de la clave K del campo "Clave de percepción" (posición 78) del tipo de registro 2 (registro de percepción) con el objetivo de excluir de declaración en la citada clave K las rentas de los premios sujetos al Gravamen Especial sobre premios de determinadas loterías y apuestas que anteriormente tampoco se incluían por estar exentos.

ORDEN FORAL 51/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 29 de enero, de modificación de la Orden Foral 84/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 16 de febrero, por la que se aprueba el modelo 340 de declaración informativa sobre las operaciones incluidas en los libros registro (BOTH A nº 15 de 07-02-2014).

De acuerdo con la letra f) del apartado 2 del artículo 29 de la Norma Foral 6/2005, de 8 de marzo, General Tributaria de Álava y con el artículo 1 del Decreto Foral 12/2009, del Consejo de Diputados de 10 de febrero, los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones correspondientes al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre el Valor Añadido por medios telemáticos, estarán obligados a presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro a que se refiere el apartado 1 del artículo 62, aprobado por el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Para el cumplimiento de esta obligación se aprobó el modelo 340 de declaración informa-

tiva sobre las operaciones incluidas en los libros registro por Orden Foral 84/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

El objeto de la presente es modificar la citada Orden Foral 84/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, debido tanto a la reducción del ámbito subjetivo de la obligación de informar sobre las operaciones incluidas en los libros registros, como a la nueva redacción dada al apartado 3 del artículo 63 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, que implica la necesaria introducción de una nueva clave de operación que permita identificar si las operaciones registradas se han efectuado conforme al Régimen especial del criterio de caja.

Asimismo, se incorporan nuevos campos en los Diseños de Registros de Tipo 2 correspondientes a los Libros Registro de Facturas Expedidas y Recibidas que resultan necesarios para incorporar las menciones a que se refiere el artículo 61 decies del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, y que supone la identificación de las fechas de cobro y pago de las facturas, así como la determinación de los importes cobrados o pagados y la identificación de los medios de cobro o pago utilizados.

También se procede a la actualización de la lista de países de Estados miembros tanto para la incorporación de Croacia a este listado como para la modificación de la composición del número de identificación del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a Irlanda.

En virtud de lo dispuesto en el Concierto Económico, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, estos cambios conllevan la modificación de los diseños físicos y lógicos del modelo 340 para su adaptación a los mismos.

ORDEN FORAL 62/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 29 de enero, de aprobación de los nuevos modelos del Impuesto sobre el Valor Añadido, 303 Autoliquidación y 322 Grupo de entidades. Modelo Individual y modificación de la Orden Foral 318/2010, de 19 de mayo, por la que se aprueba el modelo 349 de

Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática a través de Internet (BOTH A nº 15 de 07-02-2014).

En primer lugar, se aprueba un nuevo modelo 303 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación" al objeto de añadir nuevas casillas que identifiquen la modalidad de autoliquidación, preconcursal o postconcursal, en el caso de que el sujeto pasivo hubiera sido declarado en concurso durante el período de liquidación.

Asimismo se incorporan al nuevo modelo casillas en las que se deberá indicar si el declarante ha optado o no por la aplicación del Régimen especial del criterio de caja o si tiene o no la condición de destinatario de operaciones a las que se aplique este Régimen especial. En caso de sujetos pasivos que opten por tributar en el Régimen especial del criterio de caja, se deberán indicar en el apartado información adicional del modelo, los importes correspondientes a las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que resulte de aplicación el Régimen especial del criterio de caja que se hubieran devengado por la aplicación de la regla general de devengo contenida en el artículo 75 del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, por el que se aprueba la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. Igualmente tanto los sujetos pasivos que opten por la aplicación del Régimen especial del criterio de caja, como aquéllos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo, deberán informar de los importes correspondientes a las operaciones de adquisición de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el citado Régimen especial del criterio de caja.

En segundo lugar, se aprueba un nuevo modelo 322 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Grupo de entidades. Modelo Individual" con el objetivo de introducir en el apartado información adicional nuevas casillas en relación al nuevo Régimen especial del criterio de caja en los mismos términos que los señalados en el apartado anterior para el modelo 303.

Por último, se procede a la modificación de la Orden Foral 318/2010, de 19 de mayo, por la que se aprueba el modelo 349 de Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática a través de Internet, con la finalidad de actualizar la lista de países de Estados miembros tanto para la incorporación de Croacia a este listado como para la modificación de la composición del número de identificación del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a Irlanda.

ORDEN FORAL 98/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 17 de febrero, de aprobación del Modelo 720, Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, y su presentación telemática (BOTH A Nº 23 de 26-02-2014).

La Norma Foral 18/2013, de 3 de junio, de Principios Básicos y Medidas de lucha contra el fraude fiscal en el Territorio Histórico de Álava y otras medidas tributarias, ha añadido a la Norma Foral General Tributaria de Álava una Disposición Adicional Decimonovena, que recoge la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, así como las infracciones y sanciones que lleva aparejado su incumplimiento.

Una vez modificada la Norma Foral General Tributaria, fue preciso desarrollar esta nueva obligación de información mediante la introducción de un nuevo Capítulo II, comprensivo de los artículos 20 a 23 en el Decreto Foral 111/2008, de 23 de diciembre, que regula la obligación de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros, lo que se realizó por medio del Decreto Foral 34/2013, de 8 de octubre.

La presente Orden Foral tiene por objeto aprobar el Modelo 720, por medio del cual los obligados tributarios deberán declarar sus bienes y derechos situados en el extranjero de forma exclusivamente telemática.

ORDEN FORAL 104/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 17 de febrero

por la que se aprueban los nuevos modelos 110, 111, 115-A, 117, 123, 124, 126 y 128 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Establecimientos permanentes) y del nuevo modelo 310 del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOTH A nº 23 de 26-02-2014).

Se aprueban los nuevos modelos 110, 111, 115-A, 117, 123, 124, 126 y 128 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (establecimientos permanentes) y el nuevo modelo 310 del Impuesto sobre el Valor Añadido al objeto de añadir nuevas casillas que identifiquen la modalidad de autoliquidación, preconcursal o postconcursal, en el caso de que el sujeto pasivo hubiera sido declarado en concurso durante el período de liquidación.

ORDEN FORAL 126/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 26 de febrero, de modificación de la Orden Foral 547/2009, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 7 de octubre, por la que se aprueban los modelos 650, 651, 652, 653, 654 y 655 de autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y se determinan la forma y el lugar de presentación de los mismos (BOTH A nº 27 de 07-03-2014).

La Norma Foral 32/2013, de 27 de noviembre, de modificación de la Norma Foral del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y de la Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados ha modificado la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, eliminando la exención establecida para el caso de transmisiones "mortis causa" a favor del cónyuge, parejas de hecho cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley del Parlamento Vasco 2/2003, de 7 de mayo, ascendientes, descendientes, adoptantes y adoptados, sometiendo las mismas al tipo de gravamen del 1,5 por ciento con un mínimo exento de tributación de 400.000 euros por cada sucesor.

Dicha modificación conlleva la adaptación de los modelos de auto-liquidación a los cambios realizados.

ORDEN FORAL 195/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 18 de marzo, de aprobación de las normas y modelos para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al ejercicio 2013 (BOTH A nº 35 de 26-03-2014).

El artículo 104.7 de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, señala que "los modelos de autoliquidación, así como la utilización de modalidades simplificadas o especiales de autoliquidación, se aprobarán por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, que establecerá la forma y plazos de su presentación, así como los supuestos y condiciones de presentación de las autoliquidaciones por medios telemáticos".

Por otra parte, el apartado Uno del artículo 36 de la Norma Foral 9/2013, de 11 de marzo, del Impuesto sobre Patrimonio, establece que los sujetos pasivos están obligados a presentar autoliquidación y, en su caso, a ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma y plazos que se determinen por el Diputado Foral de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

Próximamente va a iniciarse el plazo para la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondientes al ejercicio 2013.

Por este motivo se hace necesario regular, entre otras cuestiones, las modalidades de declaración, el plazo y lugares en que podrán presentarse las declaraciones, así como aprobar los modelos de impresos correspondientes.

RESOLUCIÓN 659/2014, de 25 de marzo, del Director de Hacienda, por la que se hacen públicos los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude en el Territorio Histórico de

Álava para el año 2014 (BOTH A nº 37 de 31-03-2014).

La Hacienda Foral de Álava tiene definidos entre sus objetivos:

- A) Conocer en profundidad al contribuyente para adaptarse a las necesidades y preferencias personales, así como gestionar los riesgos de incumplimiento de sus obligaciones, facilitando la planificación de las acciones de control e inspección asociadas.
- B) Prestar servicios personalizados, proactivos y multicanales a través de los canales que mejor se adecuan a sus intereses y, en este sentido, apostar por Internet y las nuevas tecnologías.
- C) Desarrollar al máximo la interoperabilidad, simplificando al máximo los trámites y obligaciones, mediante el intercambio de información en tiempo real y la inclusión en los procesos de nuevos colaboradores (públicos y privados), de modo que se fusionen servicios y sean transparentes las competencias.
- D) Disponer de mejores herramientas para la toma de decisiones que permitan identificar el fraude, avisar y, en la medida de lo posible, medirlo.
- E) Garantizar la eficiencia en el uso de los recursos, a fin de poder valorar y priorizar los servicios y hacer un uso responsable de sus medios y una mayor transparencia.

Por lo tanto, estos objetivos tienen una vertiente directamente enfocada a generar valor y a facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones, actuando de forma preventiva contra el fraude.

Dentro del Plan de lucha contra el fraude, hay que destacar la relativa a la prevención y detección del fraude cometido: cuanto más conocidos sean los contribuyentes, más controlados

estén los nuevos servicios y canales que se ofrecen y más avanzadas sean las herramientas disponibles para la toma de decisiones, mejor se podrá hacer un seguimiento y medición de los riesgos, detectar nuevos indicios y sacar a la luz las tramas y fraudes cometidos.

De este modo, estos criterios del Plan de lucha contra el fraude comparten medidas como son la segmentación y la personalización, así como un objetivo: pasar de entender la gestión como un proceso a medida de los tributos y los procedimientos normativos, a adaptar la misma a los diferentes segmentos y a los patrones de comportamiento seguidos por contribuyentes que aparentemente no tenían similitudes. Por este motivo, la prevención y la detección del fraude se completan con medidas dirigidas a ámbitos específicos de control y se requiere añadir un análisis por segmentos, tanto desde este enfoque como del de fomento del cumplimiento voluntario y la prevención.

ACTUALIDAD BIZKAIA

PUBLICACIONES DESDE EL 01/11/2013 AL 31/3/2013.

NORMA FORAL 10/2013, de 5 de diciembre, de modificación del texto refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto Sobre Sucesiones y Donaciones y de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. (BOB nº 238 de 13-12-2013).

La intensidad de la crisis económica en 2011 impulsó a las Instituciones Competentes del Territorio Histórico de Bizkaia a adoptar una serie de medidas tributarias de marcado carácter coyuntural, limitando su aplicación a los ejercicios 2012 y 2013, con el objeto de reforzar los ingresos públicos, promover la recuperación económica y asegurar la estabilidad presupuestaria, sin perder de vista la contribución al avance en el principio de equidad, permitiendo una mejor distribución de las cargas tributarias y reclamando mayores esfuerzos por parte de quienes tienen mayor capacidad económica.

Entre ellas destaca la contenida en el artículo 5 de la Norma Foral 1/2012, de 29 de febrero, por la que se aprueban medidas transitorias para 2012 y 2013 y otras medidas tributarias, en relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que supuso la derogación de la exención de las donaciones para familiares en línea recta y entre cónyuges o parejas de hecho, que pasaron a tributar a un tipo proporcional del 1,5 por 100 y cuya pérdida de vigencia se producirá el 31 de diciembre de 2013.

La consolidación del principio de equidad, así como de la suficiencia de los ingresos públicos con medidas de impacto moderado, y el tratamiento tributario de este tipo de transmisiones lucrativas, bien sea «inter vivos» o «mortis causa», aplicable en las Administraciones de nuestro entorno, recomienda prorrogar sine die el régimen transitorio establecido para estas donaciones, así como someter a tributación tanto las sucesiones en línea recta y entre cónyuges o parejas de

hecho, como las percepciones de cantidades derivadas de seguros de vida por estas mismas personas, como consecuencia del fallecimiento del causante.

La nueva tributación de estas transmisiones «mortis causa» supone la pérdida de la exención de que han gozado hasta el momento de la entrada en vigor de esta Norma Foral, pasando a tributar al tipo proporcional del 1,5 por 100 con un mínimo exento de tributación de 400.000 euros por cada sucesor. Como complemento de lo anterior, se introduce un régimen transitorio para las adquisiciones hereditarias que se rigen por el derecho civil foral de Bizkaia.

Por otro lado, la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, contiene el marco normativo de este impuesto que grava las transmisiones patrimoniales onerosas, los actos jurídicos documentados y las operaciones societarias.

En el primero de los hechos imponibles mencionados, se sujeta a tributación el tráfico patrimonial que no se considera actividad empresarial sino entre particulares, estableciendo la normativa vigente un tipo de gravamen general del 6 por 100 para las transmisiones de bienes inmuebles, así como para la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, exceptuando los derechos reales de garantía.

Idénticas razones a las expuestas como fundamento para la modificación que se opera en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por esta Norma Foral aconsejan actualizar el tipo general del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales situándolo en un 7 por 100, constituyendo éste el objeto del artículo 2 de la presente Norma Foral.

Por su parte en la Disposición Adicional única, al objeto de completar la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia en lo relativo a los procedimientos y actuaciones de inspección, se introduce y regula de manera expresa el procedimiento de comprobación reducida, que constituyó una de las principales

novedades del Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral 5/2012, de 24 de enero, y que ha resultado ser un instrumento idóneo para la optimización de los recursos de la Inspección de los tributos en sus actuaciones de control del fraude fiscal.

NORMA FORAL 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades. (BOB nº 238 de 13-12-2013).

Cuando se han cumplido más de tres lustros de la vigencia de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, se hace preciso acometer un proceso de renovación integral de la misma, en la medida en que el Derecho tributario internacional y el propio escenario económico y social tanto del Territorio Histórico de Bizkaia, como del conjunto de la Comunidad Autónoma del País Vasco, del Estado español o de la Unión Europea, por no hablar de contextos más amplios, han evolucionado de una manera muy importante en este período de tiempo, habiéndose desarrollado fenómenos como la globalización económica o la propia evolución del Derecho de la Unión Europea y su influencia en la fiscalidad directa de las empresas, que han hecho imprescindible acometer un proceso de reforma integral del Impuesto que ha dado como resultado esta Norma Foral.

En un contexto en el que la profunda crisis económica ha llevado a la recaudación de los ingresos públicos a niveles de los obtenidos en 2006, sin que sea previsible en el corto plazo una recuperación notable de los ingresos tributarios, y en el que además, por el lado de los gastos, se generan necesidades crecientes para el mantenimiento del Estado de bienestar, se hace necesario el análisis del papel que en la actualidad desempeña cada figura impositiva y de la medida en que está cumpliendo el que le corresponde según su naturaleza para, en su caso, realizar una propuesta de medidas a adoptar que subsanen las deficiencias puestas de manifiesto en dicho análisis.

El logro de los objetivos de reactivación de la actividad empresarial del País Vasco, fortaleciendo

el tejido empresarial y la competitividad de nuestras empresas, y de generación de riqueza y creación de empleo exigen una reforma en profundidad del Impuesto sobre Sociedades vigente, aunque con pequeños retoques, desde 1996, sin perder de vista los principios y razones que deben inspirar su reforma, dotando al sistema tributario de los Territorios Históricos de las medidas fiscales más avanzadas en materia de tributación empresarial en el contexto actual de globalización económica y de libre circulación de capitales, más necesarios aún, si cabe, en la coyuntura económica actual en que la crisis no parece que vaya a abandonarnos en el corto plazo. Por ello, el establecimiento de medidas atractivas para la inversión y el empleo, de fomento de la capitalización empresarial, y de las actividades productivas y de apoyo a la investigación, desarrollo e innovación, ha sido el norte que ha guiado la reforma del Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, el devenir económico del Territorio Histórico de Bizkaia de los últimos años ha cambiado radicalmente el panorama económico del mismo, tanto en lo que se refiere a las magnitudes macroeconómicas, como en la propia idiosincrasia del tejido empresarial del país, lo que hace preciso el replanteamiento y actualización de los incentivos fiscales establecidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para adecuarlos a la nueva realidad y conseguir que sean lo más eficaces posible, teniendo presente que hemos vivido momentos de crecimiento económico sostenido (1996-2007) junto con un período de crisis económica y financiera de magnitudes todavía no predecibles y sin precedentes en nuestra historia económica (2008-2013).

Además, durante este período de tiempo, tanto la Comisión Europea como, sobre todo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, han contribuido a desarrollar una doctrina en torno a la capacidad de las autoridades fiscales de los Estados miembros de la Unión Europea para desarrollar sus normas sobre tributación directa de las empresas con pleno respeto a las libertades fundamentales contenidas en el Tratado de la Unión Europea, y una serie de medidas para fomentar

la coordinación de las políticas fiscales que eliminan tanto la competencia fiscal perjudicial como el establecimiento de medidas que pudieran ser consideradas como ayudas de Estado a los efectos del Tratado de la Unión Europea.

La nueva regulación del Impuesto que se contiene en esta Norma Foral es plenamente respetuosa con esa doctrina y con esos esfuerzos de coordinación, y por tanto, presta especial atención a la regulación de las normas sobre inclusión en la base imponible de determinadas rentas obtenidas por entidades no residentes, al tratamiento de las situaciones de subcapitalización, al tratamiento de la eliminación de la doble imposición, a la imposición de salida de las entidades que trasladan su residencia o sus activos al extranjero o a la asunción de las recomendaciones generadas a partir de los trabajos del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia en el tratamiento de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, aprovechando la experiencia acreditada desde la aprobación de la reforma parcial del Impuesto sobre Sociedades por medio de la Norma Foral 6/2007, de 26 de marzo, en este sentido.

Por otro lado, a estas alturas no pueden quedar dudas de la competencia de las instituciones forales para establecer un régimen tributario en el Impuesto sobre Sociedades diferente al vigente en territorio de régimen común desde la perspectiva del respeto a lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, al quedar completamente excluidas del concepto de ayuda de Estado establecido en el mencionado precepto las medidas tributarias generales del Territorio Histórico de Bizkaia, dado que el mismo goza de autonomía total en el sentido de lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 6 de septiembre de 2006, dictada en el asunto C-88/03 – República Portuguesa contra Comisión de las Comunidades Europeas, como ha acreditado tanto el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sentencia de 11 de septiembre de 2008 (asuntos acumulados C-428/06 a C-434/06) como los tribunales internos, es decir, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco mediante sentencias de

22 de diciembre de 2008 y 19 de abril de 2009, y el Tribunal Supremo a través de la desestimación de los recursos de casación interpuestos contra las mismas por medio de sentencias de 30 de marzo y de 3 y 4 de abril de 2012.

La presente Norma Foral se caracteriza por un incremento de la simplificación, con una reorganización de los preceptos dedicados a establecer correcciones al resultado contable para obtener la base imponible, sistematizando las correcciones para conseguir una regulación más clara de los ajustes y una significativa reducción de los regímenes tributarios especiales que, en la medida de lo posible, han sido incorporados al régimen general.

Desde el punto de vista de la neutralidad ha sido necesaria una revisión del tratamiento de la eliminación de la doble imposición, apostando decididamente por el mecanismo de exención, así como un replanteamiento y actualización de los incentivos fiscales vigentes hasta la fecha para adecuarlos a la realidad y conseguir que sean lo más eficaces posible.

Por lo que se refiere a la cuestión de la eliminación de la doble imposición, se apuesta decididamente por el mecanismo de exención, continuando de manera lógica y coherente con la línea que se inició a través de lo dispuesto en el artículo 19 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, pero extendiendo este tratamiento a todas las rentas, tanto dividendos como rentas derivadas de la transmisión de participaciones, sean de fuente extranjera o no, siempre que cumplan con determinados requisitos, siguiendo las tendencias internacionales actuales y las recomendaciones de los organismos internacionales, y previendo a la vez los ajustes precisos de la normativa del Impuesto sobre Sociedades para evitar que se produzcan situaciones de desimposición, modificando en consonancia el tratamiento del fondo de comercio financiero o de la actualización de valores en los procesos de reorganización empresarial.

En consonancia con la nueva regulación se potencia la eliminación de los supuestos de doble

imposición internacional más problemáticos por afectar a países con los que España no tiene suscrito y en vigor un Convenio para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal.

Desde la perspectiva del replanteamiento y actualización de los incentivos fiscales vigentes, se pueden destacar las siguientes líneas de actuación en las que se ha centrado la reforma del Impuesto sobre Sociedades:

1. Introducción de medidas para el fortalecimiento de la capitalización de las empresas, vinculadas a mejorar el tratamiento de las estructuras basadas en un incremento de los fondos propios y una reducción de la necesidad de acudir al endeudamiento, incluyendo el apoyo al emprendimiento.

La necesaria capitalización de nuestras empresas exige la adopción de medidas positivas tendentes a reforzar los fondos propios de las mismas. En relación con ello la inclusión de una nueva compensación para el fomento de la capitalización empresarial, es otra de las novedades destacadas en materia de correcciones para la determinación de la base imponible, inspirada en otras medidas recientemente introducidas en otros Estados miembros de la Unión Europea, y que pretende, por un lado, garantizar que las empresas tienen facilidades para conseguir una capitalización adecuada y una estructura de su pasivo que les permita competir con solvencia y seguridad, y por otro, disminuir la brecha existente en el tratamiento de la financiación propia respecto a la financiación ajena en el Impuesto sobre Sociedades, aumentando el atractivo para el incremento de los fondos propios de las empresas, y coadyuvando, por tanto, a la reducción de las indeseables situaciones de subcapitalización empresarial.

En el mismo sentido se puede citar la introducción de una corrección al resultado contable en materia de aplicación del resultado por el que se establece un tratamiento específico para las dotaciones que realicen las empresas a una reserva especial para nivelación de beneficios, que

debe permitirles afrontar con mayores garantías las fluctuaciones del ciclo económico y aumentar su fortaleza financiera, reduciendo la dependencia del crédito externo, lo que se ha demostrado como un elemento esencial para mantener la actividad y el empleo en el difícil contexto económico que estamos viviendo en los últimos años.

2. Atención a las microempresas para facilitar la implantación y el desarrollo de proyectos empresariales, reduciendo sus costes fiscales directos e indirectos, fomentando la reinversión de sus beneficios para el aumento de su capacidad y dimensión y simplificando su tributación.

Desde esta perspectiva, se puede destacar el tratamiento específico otorgado a las microempresas, entendiendo por tales aquellas que tengan menos de 10 de empleados y un volumen de operaciones anuales y de activos inferior a 2 millones de euros, para las que la simplificación y el apoyo recibido en esta Norma Foral suponen una verdadera revolución en relación a su situación anterior.

Profundizando en este objetivo encontramos también la corrección al resultado contable en materia de aplicación del resultado relativa a la dotación de una reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva, entre cuyas posibilidades de materialización se encuentran las relativas al desarrollo de proyectos empresariales, a la puesta en marcha de proyectos conjuntos entre diferentes empresarios y al apoyo al emprendimiento mediante la institucionalización de la figura de los inversores informales privados o bussiness angels.

3. Potenciar el tratamiento tributario de la explotación de patentes y otros resultados de las actuaciones de investigación y desarrollo.

En este sentido, uno de los principales elementos que preocupan en nuestro tejido productivo es el relativo a su competitividad relativa respecto a operadores de otros Estados, teniendo presente el escenario globalizado y cada vez más in-

ternacionalizado en el que nuestras empresas desenvuelven su labor.

Por ello, el incremento de competitividad no radica fundamentalmente en la reducción de sus costes operativos, aunque también pudiera ser éste un factor importante, sino en la posibilidad de ofrecer en el mercado productos o servicios de alto valor añadido y con un componente tecnológico o funcional diferencial respecto a los que se ofrecen por la competencia.

Por ello, la apuesta por las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica es un elemento de primera magnitud en este orden de consideraciones, y esta Norma Foral profundiza el camino iniciado por la ya citada Norma Foral 6/2007, de 26 de marzo, generalizando el tratamiento establecido para la explotación mediante cesión de los derechos de propiedad intelectual e industrial a los supuestos en los que es el propio contribuyente el que utiliza el resultado de sus actividades de investigación y desarrollo en su proceso productivo.

El éxito de esta medida y el convencimiento de que es preciso retener en el Territorio Histórico de Bizkaia la explotación de los resultados de esas actividades de investigación e innovación han permitido perfilar mejor sus contornos y actualizar su contenido a las necesidades del presente.

4. Limitación de la deducibilidad de determinados gastos. La adopción de medidas centradas fundamentalmente en la limitación de la deducibilidad de ciertos gastos, cuya consideración como necesarios para el desarrollo de la actividad económica resulta altamente cuestionable.

En este sentido, la Norma Foral es continuista de las modificaciones que se realizaron para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013 por parte de la Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias, que, en este sentido, ya estableció reglas que delimitaban los supuestos en los que van a conside-

rarse deducibles determinados gastos cuya correlación con los ingresos puede desenvolverse en unos términos menos claros, por lo que es preciso establecer una serie de pautas que permitan determinar con precisión qué gastos están correlacionados con los ingresos y tienen carácter deducible y cuáles no.

En particular, se mantiene la regulación de los supuestos en los que los gastos de representación o las atenciones con proveedores o clientes tienen carácter deducible y en cuáles no, incluyendo mecanismos que permitan el control del destino y finalidad de los mencionados gastos, y se continúa el esfuerzo iniciado para delimitar cuándo los vehículos, embarcaciones y aeronaves deben considerarse exclusivamente afectos a las actividades económicas de los contribuyentes y cuándo no, a los efectos de establecer la deducibilidad de los gastos relativos a la adquisición y utilización de los mismos, manteniendo la regla de imputación al 50 por 100 de los vehículos que sean utilizados simultáneamente para la realización de actividades económicas y para finalidades privadas, especificando igualmente los supuestos en los que no se van a considerar afectos los citados elementos patrimoniales ni consiguientemente deducibles los gastos relacionados con ellos.

Pero además, respecto a los vehículos de turismo y similares, esta Norma Foral mantiene también el importe máximo de precio de adquisición de los mismos que se entiende como razonable, fijado en 25.000 euros, y por lo tanto, solamente van a ser deducibles los gastos relativos a vehículos que no superen ese precio de adquisición, o si lo superan, lo serán en la parte proporcional hasta ese importe, tanto en relación con los gastos relativos a la adquisición como en los gastos relacionados con la utilización del vehículo, y por lo tanto, los contribuyentes que adquieran vehículos de superior precio asumirán a su costa el incremento de gastos que ello implica.

En último extremo, respecto a esta cuestión, debemos destacar que se hace un esfuerzo importante por delimitar los supuestos en los que se encubre, bajo la apariencia de pertenencia a

una sociedad, la titularidad de este tipo de elementos patrimoniales de exclusivo uso privado por parte de los contribuyentes, estableciendo mecanismos para impedir la deducibilidad de los gastos relacionados con esos activos y poniendo coto a que el patrimonio personal de los contribuyentes se residencia en personas jurídicas de su propiedad, a los efectos de reducir la carga tributaria que deben soportar y de hacer aparecer como gastos deducibles lo que no es sino aplicación de renta.

Este esfuerzo se ha visto profundizado con el nuevo tratamiento de las sociedades patrimoniales que, aunque incorporadas al régimen general del Impuesto, mantienen unos contornos individualizables que permiten otorgarles un tratamiento específico, y en el que se han incluido aquellos supuestos en los que los contribuyentes podían residenciar en sociedades la tenencia de bienes y derechos generadores de rentas pasivas.

Un último elemento que conviene destacar en el ámbito de la limitación de la deducibilidad de determinados gastos lo supone la nueva articulación de la regla que trata de evitar la subcapitalización de las entidades, en la medida en que se generaliza su aplicación para hacerla plenamente compatible con las libertades fundamentales reconocidas en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y para evitar que se produzca una erosión de las bases imponibles sometidas al Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Bizkaia en beneficio de entidades vinculadas, lo que supone un medio que se entiende como más adecuado y proporcionado para incidir sobre el equilibrio entre el apalancamiento de las entidades y su capitalización propia.

Para evitar que la aplicación de esta regla sea una carga demasiado costosa de gestionar para las empresas que no tienen una gran dimensión o para aquellas otras en situación de endeudamiento remunerado con otras personas o entidades vinculadas, se establece un umbral mínimo que enerva la posibilidad de aplicación de esta regulación.

5. Revisión de regímenes especiales. En el marco de simplificación del impuesto, se ha acometido un proceso de limitación de los regímenes especiales, procediendo cuando ha sido necesario, a la incorporación al régimen general, con las debidas adaptaciones, de algunos de ellos, así como a reformular las condiciones de su aplicación, eliminando aquellos regímenes especiales que se ha considerado preciso por no responder en la actualidad a las finalidades para las que fueron creados o por haber sido superados por la evolución económica general.

Por ello, han sido incorporados al régimen general los regímenes especiales de las pequeñas y medianas empresas, las sociedades patrimoniales, la minería, la investigación y explotación de hidrocarburos, la transparencia fiscal internacional, el de determinados contratos de arrendamiento financiero o el de las entidades parcialmente exentas.

Por otro lado, se mantienen y actualizan los regímenes especiales de las empresas de transporte marítimo, las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas, las instituciones de inversión colectiva, la consolidación fiscal y las reorganizaciones empresariales.

Merece especial atención el nuevo régimen especial de las entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles, que suponen la continuidad de los esfuerzos realizados por el anterior régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas para dinamizar el mercado de alquiler en nuestro país, que sigue poniendo de manifiesto una insuficiencia de dimensión en relación con los países más avanzados de nuestro entorno cercano.

Por último, han sido eliminados los regímenes especiales de las sociedades de desarrollo industrial regional, de las sociedades de promoción de empresas, de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario y de las entidades de tenencia de valores extranjeros, pues en todos esos supuestos se ha considerado oportuna su eliminación tanto para profundizar la simplificación

del Impuesto como para adecuar su estructura a las necesidades presentes.

Hay que destacar al respecto las normas de Derecho transitorio que se prevén tanto para las sociedades de promoción de empresas como para las entidades de tenencia de valores extranjeros, así como los tratamientos específicos que se prevén en disposiciones adicionales de esta Norma Foral para los socios vizcaínos de Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario sometidas a la normativa de territorio de régimen común o para las entidades de tenencia de determinados valores, que pretenden ofrecer una alternativa al desarrollo de la inversión en el exterior y de la internacionalización de nuestras empresas, pero ponderando el régimen con las necesarias particularidades de recaudación tributaria en esos supuestos.

6. Revisión de las deducciones. Se ha acordado el mantenimiento de determinadas deducciones por su gran eficacia incentivadora y su importancia para el mantenimiento del tejido productivo y su contribución a los objetivos de reactivación de la actividad económica y generación de empleo, eliminando aquéllas otras de escasa aplicación práctica o de la limitada eficacia incentivadora.

Permanecen las cuatro deducciones que conforman la columna vertebral de los comportamientos empresariales que se consideran merecedores de impulso público por vía fiscal en la actual coyuntura, a saber, las relativas a la adquisición de activos no corrientes nuevos, a los gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, a los relacionados con el desarrollo sostenible y la conservación y mejora del medio ambiente y la creación de empleo estable, como unas de las prioridades que los poderes públicos se han marcado para superar la actual coyuntura.

En todas esas deducciones se mejoran técnicamente los conceptos que existían en la regulación anterior y se establecen nuevas reglas que permitan la máxima efectividad y retorno de los esfuerzos de incentivación por vía tributaria.

El resto de deducciones han sido eliminadas por la escasa eficacia incentivadora o por la problemática que podrían plantear desde una perspectiva de equidad horizontal entre los contribuyentes afectados.

Por último, la Norma Foral mantiene el tratamiento tributario específico del fondo de comercio financiero, el fondo de comercio explícito (bien por adquisición o como consecuencia de una operación de reestructuración empresarial), y el de otros activos intangibles de vida útil indefinida, si bien, se modula la intensidad del tratamiento fiscal de este tipo de activos, ampliando de cinco a ocho años el plazo mínimo de tiempo en que pueden aplicarse y consiguiendo con ello un reequilibrio entre el incentivo fiscal y las necesidades recaudatorias de la Administración tributaria en la actual coyuntura, lo que nos permite mantener alguna de las señas de identidad más importantes de la regulación foral del Impuesto sobre Sociedades.

En este mismo sentido de modulación de la carga tributaria, se incorpora una regla de limitación temporal a la compensación de bases imponibles negativas en ejercicios posteriores y a la aplicación de cantidades correspondientes a deducciones de la cuota que no hayan podido aplicarse por insuficiencia de cuota, estableciendo un plazo máximo de quince años para poder compensar o aplicar estas magnitudes.

Y se incorpora una regla novedosa que establece una tributación mínima en la determinación de la cuota efectiva con el propósito de fijar un suelo por debajo del cual no pueda reducirse la carga tributaria por parte de los contribuyentes por aplicación de deducciones en cada ejercicio, sin que esta limitación resulte de aplicación a las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, en la convicción de su carácter estratégico para la recuperación económica y para el progreso de toda la sociedad.

Esta Norma Foral se estructura en 134 artículos divididos en 10 Títulos, seguidos de 21 disposiciones adicionales, 17 disposiciones transitorias, 1 disposición derogatoria y 2 disposiciones finales.

NORMA FORAL 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (BOB nº 238 de 13-12-2013).

La imposición directa que afecta a las manifestaciones de capacidad económica consistente en la obtención de renta en el sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia se articula en torno a tres grandes figuras tributarias, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, debiendo tener en consideración igualmente la existencia del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que grava determinados incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas.

El Impuesto sobre la Renta de no Residentes se introdujo en nuestro sistema tributario por medio de la Norma Foral 5/1999, de 15 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que sustituyó a la antigua obligación real de contribuir existente hasta aquel entonces en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades.

Desde su aprobación, la Norma Foral ha sufrido diversos cambios, algunos de los cuales han afectado de manera importante a su estructura, como la reorganización del tratamiento de las entidades en régimen de atribución de rentas, lo que ha dado lugar a la necesidad de plantear una nueva sistematización del Impuesto.

Por otro lado, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes guarda una relación muy estrecha con la regulación establecida en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, y desde esa perspectiva, hay que tener en cuenta que se están abordando en estos momentos los procesos de reforma integral y actualización de las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con cambios de gran trascendencia en ambos casos, pero sobre todo, en el del Impuesto sobre Sociedades, cuyo tratamiento debe extenderse a los establecimientos permanentes sometidos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Esos procesos de reforma integral de nuestra imposición directa se han planteado el objetivo de alumbrar una nueva regulación aplicable a partir del 1 de enero de 2014 que deberá garantizar la suficiencia recaudatoria que permita mantener nuestros niveles de prestación de servicios públicos y la reactivación de la actividad económica y el empleo.

Por tanto, es oportuno proceder a actualizar y acompasar la regulación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con las reformas en curso del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y completar una reforma integral de las figuras principales de la imposición directa de manera conjunta y con el mismo horizonte temporal.

NORMA FORAL 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOB nº 238 de 13-12-2013).

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, constituye uno de los pilares centrales del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia. Durante los siete años de vigencia de su actual regulación, contenida en la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, la necesaria adaptación a las circunstancias económicas y sociales de cada momento ha requerido diversas modificaciones de la misma, la última de las cuales, como respuesta a la situación de crisis económico-financiera, ha sido aprobada con carácter transitorio para los ejercicios 2012 y 2013.

La persistencia de la crisis, sin que se vislumbre en el horizonte más cercano una situación en la que la recuperación de la actividad económica y del empleo vuelva a ser el motor del crecimiento de nuestra economía, requiere que las Instituciones del Territorio Histórico de Bizkaia asuman un papel activo en la adopción de medidas, que refuercen una adecuada distribución de las cargas tributarias, reclamando mayores esfuerzos por parte de quienes tienen mayor capacidad económica y contribuyan a lograr un óptimo equilibrio entre los ingresos y gastos que garantice la sostenibilidad y suficiencia de las finanzas públicas.

Es en relación a la tributación de las personas físicas, donde se torna especialmente imprescindible un reforzamiento de los principios de equidad, progresividad, neutralidad, transparencia y simplificación, así como el establecimiento de un mayor equilibrio entre todos ellos.

Desde el punto de vista de la neutralidad se procede a la revisión y al ajuste del tratamiento de ciertos beneficios fiscales tales como las rentas exentas, las reducciones y las deducciones, al objeto de reforzar la necesaria interrelación entre las políticas de gasto e ingreso, previa evaluación de su efectividad, eliminando duplicidades y modificando aquéllos que no se adecúan en la actualidad al objetivo perseguido con su implementación.

En lo que respecta al principio de equidad, se amplía la tarifa vigente, incorporando nuevos tramos a tipos más altos tanto en la base liquidable general como en la base liquidable del ahorro.

En relación con el principio de capacidad económica es la tributación de los rendimientos de actividades económicas, con declaración de ingresos en cuantía inferior a los realmente obtenidos y de gastos que no tienen el carácter de deducibles, la que requiere dotarse de nuevos instrumentos normativos que dificulten la ocultación de dichas rentas y el establecimiento de medidas antifraude.

Para la consecución de estos objetivos se aprueba esta nueva Norma Foral, la cual se encuentra estructurada en catorce títulos, veinticuatro disposiciones adicionales, veintidós transitorias, una derogatoria y dos finales.

El Título I está dedicado a la naturaleza y ámbito de aplicación del impuesto. En el Título II nos encontramos con el establecimiento de un *numerus clausus* de aquellas rentas derivadas de fuentes de diversa naturaleza que, a pesar de constituir un verdadero índice de capacidad económica y formar parte del hecho imponible del impuesto, se han venido excepcionando de tributar por este impuesto hasta el momento por razones diversas de política fiscal.

Así, la nueva normativa mantiene el tradicional catálogo de rentas exentas en su totalidad, que son aquellas que por su reflejo social en algunos casos, entre otras, premios relevantes, becas públicas, ayudas públicas, o su carácter indemnizatorio en otros, tales como la prestación por desempleo en la modalidad de pago único, indemnizaciones satisfechas por las Administraciones Públicas, se les exime del cumplimiento de la obligación tributaria. Junto a éstas, el legislador foral refuerza el listado de aquellas rentas exentas hasta un determinado límite cuantitativo a partir del cual el importe excedente se encuentra sujeto al impuesto, incluyendo alguna, por razones de justicia social y de reparto de la carga tributaria, de las que han venido siendo tratadas como renta exenta pura, como las indemnizaciones por despido o cese del trabajador cuyo importe exento no podrá superar la cantidad de 180.000 euros.

En el ámbito de las rentas exentas, la principal novedad que se introduce está estrechamente vinculada al objetivo permanente de lucha contra el fraude, cuyo éxito pivota, entre otros instrumentos, en la cantidad de información sobre la capacidad económica de cada contribuyente a disposición de la Administración tributaria; información que debe comprender todas las rentas percibidas por cualquier concepto y de cualquier Administración Pública o entidad, así como las circunstancias personales y patrimoniales que le afecten y que modulen su obligación de tributar, independientemente del tratamiento tributario a que éstas se vean sometidas.

Para ello, esta Norma Foral establece en su parte final nuevas obligaciones de información a las administraciones públicas de cualquier subvención o renta, exenta o no, a través de un modelo tributario específico de carácter informativo. De esta forma la Administración Tributaria estará en posesión de información sobre la totalidad de rentas percibidas por el contribuyente lo que coadyuvará a la lucha común junto con el resto de Administraciones públicas frente a las percepciones fraudulentas de determinadas ayudas y subvenciones.

El Título III está dedicado a los contribuyentes y el IV, el más extenso, a la base imponible, dentro de la cual se especifican las previsiones referidas a normas generales, rendimientos de trabajo, de actividades económicas, rendimientos del capital, ganancias y pérdidas patrimoniales, imputación y atribución de rentas, imputación temporal, reglas especiales de valoración, clases de renta e integración y compensación de rentas.

En materia de rendimientos irregulares, se produce una revisión general del sistema de integración de los mismos, manteniéndose los actuales porcentajes de integración reducida pero estableciéndose un límite cuantitativo de 300.000 euros.

En el ámbito de los rendimientos de actividades económicas y como culminación del proceso iniciado hace más de 10 años por la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia de restricción paulatina del ámbito de aplicación del método de estimación objetiva, con la finalidad de acercar la tributación de los empresarios personas físicas al rendimiento real de su actividad, se deroga este método, quedando, por tanto, la determinación del rendimiento de todas las actividades económicas, a partir del 1 de enero de 2014, sometida al método de estimación directa, en sus modalidades normal y simplificada.

Además, en este mismo ámbito ha de garantizarse la declaración de ingresos en la cuantía realmente obtenida y la no inclusión de gastos que no tienen el carácter de deducibles, de acuerdo al principio de capacidad económica. Esto requiere dotar a la administración tributaria foral de nuevos instrumentos normativos que dificulten la ocultación de rentas y el establecimiento de medidas antifraude.

Por ello, esta Norma Foral introduce un nuevo instrumento para dar cumplimiento a las obligaciones formales del colectivo de contribuyentes que realizan actividades económicas, que consiste en la llevanza de un nuevo libro registro de operaciones económicas, común al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre el Valor Añadido. La llevanza de este libro

registro, que viene a sustituir a los ya existentes libros registros, va a permitir conocer con mayor exactitud los ingresos y gastos y servirá por tanto de soporte fundamental para la cuantificación de la obligación tributaria.

Es reseñable, asimismo, la modificación de los requisitos para que el arrendamiento o compraventa de inmuebles tenga la consideración de actividad económica, siendo necesario contar, como hasta ahora, al menos con una persona empleada con contrato laboral, a jornada completa y con dedicación exclusiva pero introduciéndose el no cómputo, a estos efectos, del cónyuge, pareja de hecho, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado del contribuyente, ni de las personas que tengan la consideración de personas vinculadas con el mismo.

Como complemento y al objeto de adecuar la realización de estas actividades a la realidad profesional actual, se elimina el requisito adicional de que se ejerza la actividad en local destinado exclusivamente a llevar la gestión de la misma.

En cuanto a los rendimientos de capital, se equipara el tratamiento del subarrendamiento de vivienda al arrendamiento de viviendas, consideradas como tal conforme a lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, limitando el gasto deducible al 20 por 100 de los rendimientos procedentes del subarrendamiento y evitando así la generación, en ocasiones ficticia, de rendimiento negativo o cero.

Lo anterior se complementa con el establecimiento de una presunción de onerosidad para aquellos supuestos en los que la administración tributaria tenga constancia de que los inmuebles titularidad del contribuyente se hayan cedido en arrendamiento y no se haya computado rendimiento alguno, cuantificada en un 5 por 100 de la valoración de dicho inmueble, transitoriamente del 10 por 100 para los ejercicios 2014 y 2015, conforme a lo previsto en la Norma Foral del Impuesto sobre el Patrimonio.

También se introducen ciertos cambios en la regulación relativa a las reducciones de la base im-

ponible del impuesto. En el ámbito de la previsión social, con carácter general, se establece en 5.000 euros el límite para las aportaciones individuales y se elimina la posibilidad de integración reducida cada 5 años en los supuestos de percepciones derivadas del acaecimiento de las contingencias y en su caso, de rescates de derechos económicos de los diferentes sistemas de previsión.

Como instrumento de cierre del sistema, se introduce una prevención de lógica tributaria en el sentido de limitar el tratamiento de las reducciones de la base imponible general, en los supuestos en los que en el mismo período impositivo concurren aportaciones a entidades de previsión social con la percepción de prestaciones en forma de capital, por la contingencia de jubilación o por rescates, con la excepción de las aportaciones a los denominados Planes de Empleo y a los instrumentos de previsión social de las personas discapacitadas.

En el Título VI, dedicado a la cuota íntegra, se introduce una modificación sustancial. Así, con la anterior regulación existía una deducción general que paliaba la eliminación en la tarifa aplicable a la base liquidable general, del tramo exento. Con la nueva regulación esta compensación de la base liquidable general ha quedado sustituida por una minoración de la cuota en la misma cantidad, ya que esta medida debe ir dirigida a aquellos contribuyentes que apliquen la tarifa correspondiente a la base liquidable general del impuesto y no a aquellos que apliquen la que corresponde a la base liquidable del ahorro. Por ello sólo disminuye la cuota íntegra general sin permitir que como consecuencia de su aplicación resulte negativa.

Por razones de equidad se amplía la tarifa vigente, incorporando nuevos tramos a tipos más altos tanto en la base liquidable general a partir de 92.310 euros, llegando a ser el tipo marginal más alto del 49 por 100 a partir de 179.460 euros y se rediseña la base liquidable del ahorro, que establece una tributación de un 25 por 100 a partir de 30.000 euros.

El Título VII se reserva para tratar la cuota líquida y las diferentes deducciones: familiares y personales, por aportaciones al patrimonio protegido de la persona con discapacidad, por vivienda habitual, deducciones para el fomento de actividades económicas, por donativos y otras. En cuanto a las deducciones personales, se limita la deducción por edad aplicándose exclusivamente a los contribuyentes con rentas inferiores a 30.000 euros. En lo que respecta a la deducción por discapacidad o dependencia de personas, se exige con toda lógica el requisito de convivencia y en el caso de que las personas que den derecho a deducción vivan en centros residenciales, podrán practicar la misma aquellos parientes de grado más próximo que acrediten, documentalmente, haber satisfecho cantidades para sufragar los gastos de estancia de su pariente en dichos centros.

En el caso de las deducciones referidas a la vivienda, se reduce la intensidad del incentivo fiscal anual en el supuesto de adquisición. Así, con carácter general, la deducción por alquiler de vivienda habitual seguirá siendo del 20 por 100 de las cantidades satisfechas en el período impositivo, con un límite cuantitativo a 1.600 euros anuales. Si se tratase de adquisición, la deducción del 18 por 100 de las cantidades invertidas en dicha vivienda en el ejercicio y de los intereses del período impositivo tendrá un nuevo límite anual de 1.530 euros. En cuanto a los colectivos de jóvenes y familias numerosas mantienen el tratamiento de aceleración en la aplicación de estos incentivos, viéndose asimismo reducida su intensidad anual en el supuesto de adquisición.

Para finalizar el apartado de deducciones, se limitan los incentivos correspondientes a la deducción por participación de los trabajadores en la empresa, a la deducción de donativos y a la deducción por cuotas satisfechas a los sindicatos de trabajadores y por cuotas y aportaciones a partidos políticos y, con el objetivo de incrementar la eficiencia de los beneficios fiscales contemplados por la anterior normativa, se suprime la deducción por depósitos en entidades de crédito para la inversión en el inicio de nuevas actividades económicas.

En coherencia con la actual coyuntura económica se introducen dos novedosos incentivos fiscales. Por una parte, con el objeto de promover la cultura emprendedora y el fomento del trabajo por cuenta propia se establece una reducción del rendimiento neto derivado de actividades económicas durante los dos primeros años con beneficio en el ejercicio de las mismas, con un límite temporal de cinco años desde el inicio de la actividad emprendedora. Por otra, con la finalidad de impulsar el desarrollo de proyectos empresariales generadores de empleo y de valor añadido y al objeto de favorecer la captación por empresas de nueva creación de fondos propios procedentes de contribuyentes personas físicas, se establece una deducción del 20 por 100 para el inversor de proximidad o «business angel».

En relación al régimen aplicable a las ganancias patrimoniales derivadas de valores admitidos a negociación, se incorpora en una Disposición adicional, un novedoso tratamiento que permite a los contribuyentes que transmitan estos valores optar por aplicar el régimen general que regula el cálculo de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de los valores mencionados o aplicar un gravamen especial del 3 por ciento sobre el valor de transmisión, siempre que dicho valor sea inferior a 10.000 euros en cada ejercicio para el conjunto de valores transmitidos. Esta opción posibilita que los contribuyentes, que realicen transacciones en Bolsa de importes reducidos, liquiden el impuesto de manera sencilla y que la Administración tributaria cuente con un nuevo instrumento que le permita agilizar la gestión del impuesto.

El Título X está dedicado a la tributación conjunta, y en él se incluye una novedad destacable limitando las posibilidades de opción por esta modalidad. Como consecuencia de ciertos comportamientos detectados que vulneran el espíritu de esta opción, se introduce una cautela a fin de imposibilitar la aplicación de esta modalidad de tributación en aquellos casos de mantenimiento de la convivencia, una vez producida la separación legal o declarada la inexistencia de vínculo por resolución judicial de los progenitores.

Finalmente y en lo referido a las disposiciones transitorias, es de destacar la fijación de algunas medidas que tratan de preservar situaciones surgidas al amparo de regulaciones contempladas por la Norma Foral 6/2006, que es objeto de derogación. En este sentido se adoptan medidas de transición respecto a diversos tratamientos tributarios que se han visto modificados, destacando los relativos a los excesos de aportaciones a sistemas de previsión social no reducidos en períodos impositivos anteriores a 2014 y a los nuevos porcentajes de integración fijados para los rendimientos irregulares.

Asimismo, cabe mencionar el régimen transitorio de la deducción por depósitos en entidades de crédito para la inversión en el inicio de una actividad económica con el fin de proteger a los contribuyentes que hayan aportado cantidades por este concepto con anterioridad a la entrada en vigor de esta Norma Foral.

NORMA FORAL 14/2013, de 20 de diciembre, de Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Bizkaia para el año 2014. (BOB nº 247 de 27-12-2013).

El título VII de esta Norma Foral introduce una serie de medidas de carácter tributario que afectan a la regulación de diversos tributos del sistema fiscal del Territorio Histórico de Bizkaia.

En materia de tributos locales, los valores catastrales de los bienes inmuebles se actualizan en un 1 por 100.

Por lo que se refiere a las tasas y precios públicos, se actualizan al 1 por 100 los tipos de cuantía fija de los citados ingresos de la Diputación foral de Bizkaia, excepto las tasas y precios públicos que se hayan creado o actualizado específicamente por normas dictadas en el año 2013 y aquéllas cuyas especiales características de gestión hacen aconsejable su mantenimiento.

Con efectos desde la entrada en vigor de la presente Norma Foral, el interés de demora a que se refiere la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y la Norma Foral por el

que se regula el régimen jurídico general de las subvenciones otorgadas por la Administración Foral será del 5 por 100 anual.

DECRETO FORAL NORMATIVO 6/2013, de 10 de diciembre, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOB nº 240 de 17-12-2013).

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 26 que el Impuesto sobre el Valor Añadido se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, ha realizado modificaciones en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que deben ser incorporadas a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Entre otras, y con objeto de paliar los problemas de liquidez y de acceso al crédito de las empresas, ha creado, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, el régimen especial del criterio de caja.

La posibilidad de adoptar este régimen especial se encuentra contenida en el artículo 167 bis de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, precepto que resulta de aplicación desde el pasado 1 de enero de 2013. Esta nueva regulación Comunitaria permite, para determinados sujetos pasivos que no superen los 2.000.000 de euros de volumen de operaciones, retrasar el devengo y la consiguiente declaración e ingreso del I.V.A. repercutido en la mayoría de sus operaciones comerciales hasta el momento del cobro, total o parcial, a sus clientes, con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las mismas se hayan efectuado.

No obstante, para evitar situaciones que pudieran incentivar el retraso en el cumplimiento de sus propias obligaciones comerciales, la normativa comunitaria establece que los sujetos pasivos

verán retardada igualmente la deducción del I.V.A. soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que efectúen el pago de estas a sus proveedores, y con igual límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se hayan efectuado las operaciones.

El nuevo régimen especial optativo para el sujeto pasivo determinará su aplicación para todas sus operaciones, con algunas excepciones como las operaciones intracomunitarias y las sometidas a otros regímenes especiales del Impuesto.

Por último, se prevé, asimismo, el devengo de las cuotas repercutidas y la deducción de las cuotas soportadas respecto de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen especial, que estuvieran aún pendientes de devengo o deducción en los supuestos de concurso de acreedores y de modificación de base imponible por créditos incobrables.

DECRETO FORAL NORMATIVO 7/2013, de 23 de diciembre, por el que se regula el régimen fiscal de las fundaciones bancarias. (BOB nº 5 de 09-01-2014).

La Ley de cajas de ahorros y fundaciones bancarias ha incorporado a nuestro ordenamiento financiero la figura de las fundaciones bancarias, con la obligación de que las cajas de ahorro que cumplan unos determinados requisitos deban transformarse en tales fundaciones en un plazo de tiempo que comienza el 1 de enero de 2014.

Esta regulación es uno de los elementos del Memorando de Entendimiento que se firmó entre el Reino de España y los demás Estados miembros de la Unión Europea a los efectos de permitir una adecuada reordenación del sector financiero, redimensionando su tamaño y configuración y estableciendo las bases para que no suponga un elemento adicional de dificultad en la actual coyuntura económica, siendo absolutamente imprescindible cumplir los compromisos correspondientes dentro del plazo estipulado.

La citada Ley introduce modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades, en el Impuesto sobre el

Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para establecer el régimen fiscal de las fundaciones bancarias, algunas de las cuales, tanto en el Impuesto sobre el Valor Añadido como en el Impuesto sobre Sociedades, son de obligada adaptación al sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia en virtud de lo dispuesto respectivamente en el artículo 26 y en el número 1 del apartado Dos del artículo 20 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de Ley 12/2002, de 23 de mayo, en la medida en que establecen que el Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado y que se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo dentro del régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades.

Además, el Real Decreto-Ley 14/2013, de 29 de noviembre, de medidas urgentes para la adaptación del derecho español a la normativa de la Unión Europea en materia de supervisión y solvencia de entidades financieras, ha procedido a incorporar al ordenamiento jurídico del territorio común determinadas previsiones imprescindibles como consecuencia de la entrada en vigor el 1 de enero de 2014 del Reglamento (UE) 575/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los requisitos prudenciales de las entidades de crédito y las empresas de inversión, y por el que se modifica el Reglamento (UE) 648/2012.

En este sentido, y respecto a las cuestiones en las que el Concierto Económico no establece la obligatoria adaptación de nuestra normativa foral a la regulación que en cada momento se encuentre establecida en el Estado, es imprescindible que se acometa su regulación a la mayor brevedad en la medida en que la seguridad jurídica de los operadores económicos exige que se determine un escenario cierto y estable para el mo-

mento en el que debe desplegar sus efectos la nueva figura jurídica de las fundaciones bancarias.

La necesaria adopción de esta disposición a los efectos de que las fundaciones bancarias que se creen a partir del 1 de enero de 2014, ex novo o por transformación de las correspondientes cajas de ahorros, dispongan de un grado suficiente de certeza sobre el régimen aplicable a las mismas, así como la necesidad de adaptar la regulación a la entrada en vigor el 1 de enero de 2014 del citado Reglamento (UE) 575/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los requisitos prudenciales de las entidades de crédito y las empresas de inversión, y por el que se modifica el Reglamento (UE) 648/2012, y la imposibilidad de tramitar mediante el procedimiento normativo ordinario ante las Juntas Generales de Bizkaia una disposición de esta naturaleza con anterioridad a esa fecha obligan a utilizar la vía establecida por la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia para la adopción de disposiciones urgentes.

En consecuencia, este Decreto Foral Normativo tiene una naturaleza mixta en el sentido de que incorpora previsiones que son de obligada adaptación en el sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia con otras previsiones en las que la urgencia de su adopción es la que habilita la utilización de este procedimiento normativo.

DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2014, de 18 de marzo, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOB nº 57 de 24-03-2014).

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 26 que el Impuesto sobre el Valor Añadido se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 y el Real Decreto-ley 1/2014, de 24 de enero, de reforma en materia de infraestructuras y transporte y otras medidas económi-

cas, respectivamente, han introducido una serie de novedades en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que deben ser incorporadas a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Las modificaciones incluidas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 responden a la necesidad de adecuar determinados preceptos al ordenamiento y jurisprudencia comunitaria, así como correcciones de índole técnica en algunos aspectos procedimentales y de gestión del impuesto.

En cuanto al Real Decreto-ley 1/2014, de 24 de enero, la reforma se justifica en la necesidad de incentivar las transacciones de obras de arte, antigüedades y objetos de colección impulsando la producción artística.

Por ello y en virtud de la autorización contenida en el artículo 8 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en la que se recoge que la Diputación Foral podrá dictar disposiciones normativas con rango de Norma Foral en materia tributaria denominadas Decretos Forales Normativos en el supuesto de que su objeto sea exclusivamente la adaptación de la legislación del Territorio Histórico de Bizkaia, cuando, de conformidad con lo dispuesto en el Concierto Económico deban regir en dicho Territorio Histórico las mismas normas sustantivas y formales que en el territorio de régimen común, a propuesta del diputado foral de Hacienda y Finanzas, previa deliberación y aprobación del Consejo de Gobierno de la Diputación Foral en su reunión de 18 de marzo de 2014.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 139/2013, de 19 de noviembre, por el que se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades a las transmisiones que se efectúen en el ejercicio 2014. (BOB nº 223 de 21-11-2013).

La Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece que, en el supuesto de transmisiones onerosas o lucrativas, el valor de

adquisición de los correspondientes elementos patrimoniales se actualizará mediante la aplicación de los coeficientes que se aprueben reglamentariamente, atendiendo principalmente a la evolución del índice de precios del consumo producida desde la fecha de su adquisición y de la estimada para el ejercicio de su transmisión.

Por este motivo, el presente Decreto Foral tiene por objeto establecer los referidos coeficientes de actualización aplicables a aquellas transmisiones que tengan lugar en el ejercicio 2014, con el fin de calcular el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales sujetas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por otro lado, la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, dispone que a los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas, obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado, material, intangible o inversiones inmobiliarias, se deducirá hasta el límite de dichas rentas el importe de la depreciación monetaria producida desde la última actualización legal autorizada respecto al elemento transmitido o desde el día que se adquirió el mismo, si es posterior, calculada de acuerdo con ciertas reglas. La primera de éstas establece que se multiplicará el precio de adquisición o coste de producción de los elementos patrimoniales transmitidos y las amortizaciones acumuladas relativas a los mismos por los coeficientes que se establezcan reglamentariamente.

En consecuencia, es objeto del presente Decreto Foral llevar a cabo dicho desarrollo reglamentario, estableciendo los mencionados coeficientes para ser aplicados a las transmisiones realizadas dentro de los períodos impositivos que se inicien durante el año 2014.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 140/2013, de 19 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 223 de 21-11-2013).

El Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 44/2013, de 26 de marzo, por el que se modificó

el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, introdujo una importante modificación en el ámbito de las obligaciones relativas a los libros registros fiscales y a las obligaciones de información que recaen sobre los mismos.

Mediante el citado Decreto se establece la obligatoriedad, desde el 1 de enero de 2014, de la llevanza y conservación de un nuevo libro registro de operaciones económicas y la correspondiente obligación de informar a la Administración Tributaria del contenido de los mismos en el año 2015.

El presente Decreto Foral modifica la Disposición Transitoria Primera del Decreto Foral 44/2013 al objeto de aplazar la obligatoriedad de llevanza del libro de operaciones económicas hasta el 1 de enero de 2015 a aquellos obligados tributarios que en el ejercicio 2012, desarrollaron actividades empresariales y determinaron su rendimiento neto en estimación directa normal o simplificada y sus ingresos no superaron la cuantía de 30.000 euros, a aquellos obligados tributarios que ejercieron actividades profesionales y determinaron su rendimiento neto en estimación directa normal o simplificada y sus ingresos no superaron la cuantía de 6.000 euros y a aquellos obligados tributarios que determinaron el rendimiento neto de sus actividades económicas en estimación objetiva en dicho año.

Los obligados tributarios que transitoriamente queden eximidos de la obligatoriedad de llevanza del libro de operaciones económicas deberán de cumplir sus obligaciones formales y contables de acuerdo con lo establecido en el artículo 115 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El presente Decreto Foral incluye adicionalmente un segundo grupo de modificaciones que obedecen al desarrollo reglamentario del nuevo régimen especial del criterio de caja en el Impuesto sobre el Valor Añadido cuya regulación legal se ha aprobado recientemente y una serie de mejoras de carácter técnico en aras a lograr una simplificación en la llevanza del libro registro.

Asimismo, se modifica el ámbito subjetivo de la obligación de presentar la declaración informativa, modelo 340, sobre las operaciones incluidas en los libros registro. De forma que, a partir de 1 de enero de 2014, solo se exige dicha obligación respecto de aquellos sujetos del Impuesto sobre el Valor Añadido que estén incluidos en el Registro de devolución mensual.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 147/2013, de 25 de noviembre, por el que se modifican el Reglamento de inspección tributaria y el Reglamento sancionador tributario del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 230 de 02-12-2013).

En desarrollo de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, se aprobaron en su día, por medio del Decreto Foral 5/2012, de 24 de enero, el Reglamento de inspección tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia y, por medio del Decreto Foral 100/2005, de 21 de junio, el Reglamento sancionador tributario del Territorio Histórico de Bizkaia.

Mediante Decreto Foral 140/2012, de 16 de octubre, de la Diputación Foral de Bizkaia, fueron modificados ambos Reglamentos con objeto de establecer el visto bueno del Inspector Jefe en las actas y propuestas de resolución previamente firmadas por los actuarios.

Transcurrido un año desde la implantación del sistema, razones de agilidad y eficacia en la tramitación de los expedientes aconsejan la eliminación de este trámite.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 163/2013, de 3 de diciembre, por el que se aprueban las Normas Técnicas para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana. (BOB nº 238 de 13-12-2013).

El artículo 55.1 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, establece que el valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos determinantes de la obligación tributaria podrá ser comprobado por la Administración tributaria, entre otros medios, mediante la capitalización o imputación

de rendimientos al porcentaje que la normativa de cada tributo señale, la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal, los precios medios en el mercado, las cotizaciones en mercados o cualquier otro medio que se determine en la Norma Foral de cada tributo.

Mediante el Decreto Foral 83/2012, de 24 de abril, por el que se aprueban las Normas Técnicas de Valoración para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, se unificó y actualizó el procedimiento para la valoración de los bienes inmuebles urbanos, recogiendo las normas de valoración referidas a todos los usos constructivos así como a los solares y suelos vacantes. Así mismo, partiendo del concepto del Valor Probable de Mercado, dichas Normas Técnicas de Valoración se pueden utilizar para calcular el Valor Mínimo Atribuible, el Valor Catastral, como medio de comprobación de valores y base para la realización de dictámenes periciales y, en su caso, para otras valoraciones con efectos fiscales.

Sin embargo, a lo largo del año de funcionamiento de las nuevas Normas Técnicas, se ha detectado la necesidad de realizar algunas modificaciones que perfeccionen sus resultados. De este modo, se han modificado los criterios de cálculo de las parcelas que no han agotado la edificabilidad prevista por el ordenamiento urbanístico vigente (parcelas subedificadas). El presente decreto foral, incorpora en la valoración de dichas parcelas, la edificabilidad potencial.

Asimismo, introduce dos pequeñas modificaciones con el objetivo de ir mejorando la valoración automatizada de los bienes inmuebles.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 175/2013, de 10 de diciembre, por el que se modifican los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos del trabajo. (BOB nº 240 de 17-12-2013).

La Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica el Capítulo II de su Título XII a los pagos a cuenta, que son objeto de

más amplio detalle en el Título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre.

El presente Decreto Foral tiene por objeto aprobar una nueva tabla de retenciones ante el inminente inicio de un nuevo ejercicio fiscal.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 176/2013, de 10 de diciembre, por el que se declaran prioritarias determinadas actividades para el ejercicio 2014. (BOB nº 240 de 17-12-2013).

Desde el ejercicio 1998, la Diputación Foral de Bizkaia ha estimulado, a través de los incentivos fiscales contemplados en la normativa tributaria, la participación del sector privado en la financiación de eventos culturales de especial trascendencia desarrollados en el Territorio Histórico de Bizkaia referidos al patrimonio cultural, actividades deportivas, de tiempo libre, manifestaciones artístico-culturales y promoción de actividades de fomento del uso del euskara, dentro del ámbito de actuación del Departamento Foral de Cultura.

El artículo 29 de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, señala en su apartado 1 que será la Diputación Foral de Bizkaia la que podrá establecer para cada ejercicio una relación de actividades declaradas prioritarias, así como los criterios y condiciones que dichas actividades deben cumplir.

Es reseñable, que a pesar de que la nueva Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en su disposición adicional vigésima, reduce el porcentaje de deducción aplicable a los donativos al 20 por 100, los incentivos fiscales aplicables a las actividades prioritarias contempladas en este Decreto Foral se mantienen.

Es objeto del presente Decreto Foral establecer las condiciones y procedimientos para la declaración como prioritarias de determinadas actividades para el ejercicio 2014.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 192/2013, de 17 diciembre de 2013, por el que se modifican el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. (BOB nº 245 de 24-12-2013).

La Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, regula los principios y las normas jurídicas generales del sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia, facultando a la Diputación Foral de Bizkaia para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo de la misma.

En este orden, el presente Decreto Foral modifica en su artículo uno el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, para acomodar su contenido a las diversas reformas habidas en las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y del Impuesto sobre el Valor Añadido y en su artículo dos el Reglamento de facturación al objeto de adecuarlo, de igual manera, a las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En relación con el Reglamento de obligaciones tributarias formales, el desarrollo reglamentario del nuevo régimen especial del criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido, recientemente aprobado, hace necesario contemplar el ejercicio de la opción y la renuncia al mismo mediante la declaración censal. La opción a este régimen especial se deberá efectuar durante el mes de enero del año en que deba surtir efectos.

La reforma integral de la imposición directa de nuestro sistema tributario obliga a realizar una adaptación de las referencias normativas recogidas a lo largo de todo el Reglamento de obligaciones tributarias formales. La reciente aprobación de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que elimina el método de estimación objetiva para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas

tanto en la modalidad de signos, índices y módulos como en la de convenios, conlleva la supresión de dicho régimen en las declaraciones censales y del régimen de opciones, renunciadas y exclusiones que implicaba.

En relación también al Reglamento de obligaciones tributarias formales, se modifica la declaración de operaciones con terceras personas como consecuencia de diferentes factores.

A este respecto, pasan a incluirse como obligados a presentar la declaración las comunidades de bienes en régimen de propiedad horizontal así como determinadas entidades o establecimientos de carácter social, con determinadas excepciones.

Asimismo, se introducen una serie de modificaciones como consecuencia de la creación del nuevo régimen especial del criterio de caja en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Así, respecto a las operaciones a las que resulte de aplicación este régimen, se exige que se declaren los importes efectivamente cobrados o pagados así como los importes que se devenguen a 31 de diciembre.

Las operaciones acogidas a este régimen especial deberán constar separadamente en la declaración de operaciones con terceras personas y, se consignarán en la declaración del año natural en que se hagan efectivos dichos importes.

Por otra parte, hay que señalar que la información se suministrará exclusivamente atendiendo a su cómputo anual en los supuestos de la información a presentar por los sujetos acogidos al régimen especial del criterio de caja, por las comunidades de bienes en régimen de propiedad horizontal y, en cuanto a las operaciones afectadas por el régimen especial de criterio de caja, por los destinatarios de las mismas.

Con objeto de mejorar la gestión tributaria se produce la eliminación del límite mínimo excluyente de 3.005,06 euros exclusivamente para obligar a declarar todas las subvenciones otorgadas por las distintas Administraciones Públicas a una misma persona o entidad.

En relación al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación aprobado por Decreto Foral 4/2013, de 22 enero, se incluyen las referencias correspondientes derivadas del nuevo régimen especial del criterio de caja y se elimina la no obligación de emitir factura, para las prestaciones de servicios definidas en los artículos 20.uno.16.º y 18.º de la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido, en los casos de operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, Canarias, Ceuta o Melilla por empresarios distintos de entidades aseguradoras y de crédito.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 202/2013, de 23 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de pagos a cuenta. (BOB nº 248 de 30-12-2013).

La Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica el Capítulo II de su Título XII a los pagos a cuenta, que son objeto de más amplio detalle en el Título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 207/2007, de 20 de noviembre.

Durante los ejercicios 2012 y 2013 se elevaron al 21 por 100 determinados tipos de retención e ingreso a cuenta, unos de aplicación obligatoria en virtud del Concierto económico, y otros por razones de coherencia del sistema tributario, por propia voluntad de las Instituciones Forales, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre Sociedades.

El presente Decreto Foral tiene por objeto mantener durante 2014 este incremento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tanto en los tipos de aplicación obligatoria de la normativa estatal como en aquellos en que siga resultando conveniente por razones de coherencia.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. (BOB nº 249 de 31-12-2013).

La Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, ha acometido un profundo proceso de renovación de la normativa vigente en el Territorio Histórico de Bizkaia en el gravamen de las rentas obtenidas por las personas jurídicas y las demás entidades sometidas al citado impuesto, tanto desde el punto de vista sistemático como en cuanto a la regulación sustantiva del tributo.

La disposición derogatoria única, apartado 4, de la mencionada Norma Foral dispone que, mientras no se produjera el desarrollo reglamentario de la misma, seguirían en vigor las disposiciones reglamentarias dictadas en desarrollo de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, constituidas fundamentalmente por el Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, y ello en tanto no se opusieran a los preceptos establecidos en la nueva Norma Foral.

La Norma Foral remite en múltiples apartados a un desarrollo reglamentario posterior tanto respecto de los aspectos procedimentales de las diferentes solicitudes o procedimientos de vinculación administrativa previa como en referencia a la precisión de determinados conceptos contenidos en la regulación.

Además, la transición entre la normativa derogada y la nueva regulación plantea una serie de supuestos en los que es preciso el ejercicio de determinadas opciones o la tramitación de determinadas solicitudes por parte de los contribuyentes, lo que hace que sea preciso acometer con premura el desarrollo reglamentario de la nueva Norma Foral del impuesto.

En este mismo sentido, es de destacar la existencia de determinados aspectos muy novedosos en la regulación del Impuesto sobre Sociedades que precisan, para poder ser aplicados plenamente, de una mayor concreción en su formulación o del desarrollo de las normas reglamentarias a que remite la Norma Foral del impuesto.

El presente Decreto Foral tiene, por tanto, la finalidad de acometer el desarrollo reglamentario de

la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, mediante la aprobación de su Reglamento, que completa la regulación normativa de este impuesto y otorga la necesaria seguridad jurídica a los contribuyentes a la hora de prever las consecuencias tributarias de sus actuaciones desde el primer momento del primer período impositivo en que resulta de aplicación la nueva normativa.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 2/2014, de 28 de enero, por el que se establecen reglas especiales para la determinación del rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa para las actividades económicas del sector primario. (BOB nº 22 de 03-02-2014).

La recién aprobada Norma Foral 13/2013 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deroga el método de estimación objetiva para la determinación del rendimiento neto de determinadas actividades económicas, entre las que se encuentran las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y de pesca de bajura.

El apartado 2 del artículo 28 de la citada Norma Foral contempla la posibilidad de que para determinados colectivos de empresarios o profesionales en estimación directa simplificada puedan establecerse reglamentariamente reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles.

Las características específicas del sector primario del Territorio Histórico de Bizkaia y la necesidad de impulsar el mismo hacen preciso desarrollar un tratamiento particular para la determinación del rendimiento neto de las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y de pesca de bajura en estimación directa simplificada, lo que constituye el objeto del presente Decreto Foral.

Cabe recordar que, con la finalidad de facilitar el tránsito de estos contribuyentes a su nuevo régimen de determinación del rendimiento, la Disposición Adicional Única del Decreto Foral 202/2013, de 23 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Per-

sonas Físicas en materia de pagos a cuenta, exime de ejercitar expresamente la opción por la modalidad simplificada del método de estimación directa en la correspondiente declaración censal a los contribuyentes que durante el ejercicio 2013 determinaron el rendimiento neto de alguna de sus actividades económicas mediante el método de estimación objetiva.

Asimismo, este Decreto Foral se completa con tres Disposiciones Adicionales. La Disposición Adicional primera incorpora una modificación en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas al objeto de adaptar el tratamiento tributario establecido por la normativa estatal para la deuda pública con rendimiento mixto, que flexibiliza el requisito para acceder al régimen fiscal correspondiente a los activos financieros con rendimiento explícito.

En el ámbito de las obligaciones formales que afectan a los contribuyentes del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Disposición Adicional Segunda amplía el plazo para poder optar por el Régimen especial del criterio de caja para el año 2014 hasta 31 de marzo de 2014, al objeto de que los sujetos pasivos que quieran acogerse al mismo, puedan adaptar más cómodamente sus procedimientos informáticos. Teniendo en cuenta que el plazo general previsto para ejercer la opción para el año 2014 es el mes de enero, la opción presentada entre 1 de febrero y 31 de marzo de 2014, surtirá efecto en el primer período de autoliquidación que se inicie con posterioridad a la fecha en que se haya ejercitado la misma.

La Disposición Adicional Tercera introduce algunas correcciones en las Normas Técnicas para la valoración a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana, aprobadas mediante Decreto Foral 163/2013, de 3 de diciembre.

Finalmente, la Disposición Adicional Cuarta contempla correcciones en la valoración de los valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero a efectos de la obligación de informar de una manera más coherente a la Administración Tributaria, sobre los mismos.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 4/2014, de 4 de febrero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de pagos a cuenta. (BOB nº 27 de 10-02-2014).

El artículo 56 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre, establece el porcentaje de retenciones o ingresos a cuenta a aplicar a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, fijando un porcentaje del 19 por 100 con carácter general y para los rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles urbanos y para las ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva.

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de Ley 12/2002, de 23 de mayo, en su artículo 17, establece los puntos de conexión para la normativa y la exacción de las retenciones y pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, disponiendo que los correspondientes a los rendimientos del capital mobiliario deben exigirse por las Diputaciones Forales aplicando los mismos tipos que estén vigentes en cada momento en territorio de régimen común.

El Real Decreto-ley 1/2014, de 24 de enero, de reforma en materia de infraestructuras y transporte, y otras medidas económicas, ha elevado transitoriamente el tipo de retención aplicable con carácter general en el Impuesto sobre Sociedades del 19 por 100 al 21 por 100 hasta el 31 de diciembre de 2014, en coherencia con los tipos de retención aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el Territorio Histórico de Bizkaia, el Decreto Foral 202/2013, de 23 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de pagos a cuenta, ya aprobó una medida similar en relación con el citado Impuesto, por lo que, teniendo presente lo dispuesto en el Concierto Económico

y por coherencia con la regulación realizada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es obligado adaptar el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades a esta modificación.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2282/2013, de 11 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero y su presentación telemática. (BOB nº 221 de 19-11-2013).

La Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprobaron medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias, ha añadido a la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia una disposición adicional vigesimoséptima, que recoge la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero, así como las infracciones y sanciones que lleva aparejado su incumplimiento.

Una vez modificada la Norma Foral General Tributaria, fue preciso desarrollar esta disposición adicional mediante la introducción de cuatro nuevos artículos en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante el Decreto Foral 205/2008, lo que se realizó por medio del Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 89/2013, de 25 de junio.

La presente Orden Foral tiene por objeto aprobar el modelo 720, por medio del cual los obligados tributarios deberán declarar sus bienes y derechos situados en el extranjero de forma exclusivamente telemática.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2380/2013, de 19 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática. (BOB nº 225 de 25-11-2013).

El artículo 164, apartado uno, número 6º, de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas para

determinados regímenes especiales, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración resumen anual.

El objeto de la presente Orden Foral es la aprobación de un nuevo modelo 390 del Impuesto sobre el Valor Añadido. La modificación de los tipos general y reducido del Impuesto operada el 1 de septiembre de 2012, obligó a modificar el modelo 390 para poder contemplar en determinadas actividades la existencia de los dos tipos impositivos vigentes durante el ejercicio. Al haber finalizado esta situación transitoria ya no se precisa dicho desglose y se vuelve a una situación de un tipo único vigente durante todo el ejercicio, lo que hace necesaria la aprobación de un nuevo modelo 390 que recoja tal modificación.

De conformidad con lo previsto en el artículo 167 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el diputado foral de Hacienda y Finanzas.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2381/2013, de 19 noviembre, por la que se aprueba el modelo 391 del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática. (BOB nº 226 de 26-11-2013).

El artículo 164, apartado uno, número 6.o, de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que, sin perjuicio de las peculiaridades establecidas para determinados regímenes especiales, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración resumen anual.

De conformidad con lo previsto en el artículo 167 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el diputado Foral de Hacienda y Finanzas.

El objeto de la presente Orden Foral es la aprobación de un nuevo modelo 391, autoliquidación

final del Impuesto sobre el Valor Añadido, para los sujetos pasivos que tributen exclusivamente en régimen simplificado o, conjuntamente, en el régimen general y en el régimen simplificado.

La principal razón de este cambio tiene su origen en la situación transitoria originada a raíz de la modificación de los tipos general y reducido del Impuesto operada el día 1 de septiembre de 2012 la cual, obligó a modificar el modelo 391 para poder contemplar en determinadas actividades la existencia de los dos tipos impositivos vigentes durante el ejercicio. Al haber finalizado esta situación transitoria ya no se precisa dicho desglose y se vuelve a una situación de un tipo único vigente durante todo el ejercicio, lo que hace necesaria la aprobación de un nuevo modelo 391 que recoja tal modificación.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2537/2013, de 10 de diciembre, por la que se aprueban las normas de cumplimentación del documento administrativo electrónico interno y el modelo 525 «Documento de acompañamiento de emergencia interno», relativos al amparo de la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación. (BOB nº 240 de 17-12-2013).

De conformidad con el artículo 33 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, los Impuestos Especiales de Fabricación tienen carácter de tributos concertados que se regularán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en el territorio de régimen común, sin perjuicio de la competencia de las Diputaciones Forales para aprobar los modelos de declaración de los impuestos especiales y señalar los plazos de ingreso, atribuyendo la competencia para la exacción de los mismos a las Diputaciones Forales cuando el devengo se produzca en el País Vasco.

El Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, define en el artículo 1.4 el documento administrativo electrónico como el documento electrónico establecido por la Directiva 2008/118/CE, del Con-

sejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE y por el Reglamento (CE) n.º 684/2009, de la Comisión, de 24 de julio de 2009, para amparar la circulación intracomunitaria, en régimen suspensivo, de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación.

Este mismo artículo dispone que el documento administrativo electrónico, con las adaptaciones y excepciones previstas en el Reglamento y en la normativa de desarrollo, se utilizará también para amparar la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en régimen suspensivo o con aplicación de una exención o a tipo reducido, con origen y destino en el ámbito territorial interno.

A diferencia de la circulación intracomunitaria con documento administrativo electrónico, en que la formalización del mismo estaba prevista en una disposición de directa aplicación, el Reglamento (CE) n.º 684/2009 de la Comisión, por el que se establecen las disposiciones de aplicación de la Directiva 2008/118/CE, la extensión al ámbito interno de este documento y el hecho de que el Reglamento de los Impuestos Especiales no prevea la cumplimentación de las distintas casillas puesto que se limita a servir de marco general para la utilización del mismo, lleva a dictar disposiciones complementarias de desarrollo.

De igual forma, el artículo 29.B) del Reglamento de los Impuestos Especiales establece que cuando los productos circulen en el ámbito interno en régimen suspensivo o con aplicación de una exención o de un tipo impositivo reducido deberá formalizarse un borrador de documento administrativo electrónico, cumplimentado según las instrucciones contenidas en el propio precepto y en las normas reglamentarias que se establezcan, normas que también deberán regular el procedimiento de modificación del destino inicialmente previsto y establecer las instrucciones a las que se sujetará la notificación electrónica de recepción prevista en el artículo 31.

La presente Orden también da respuesta a las especialidades de la circulación de productos viti-

vinícolas sujetos a impuestos especiales. En efecto, el Reglamento (CE) n.º 436/2009, de la Comisión, de 26 de mayo de 2009, establece que se reconocerá como documento de acompañamiento de productos vitivinícolas transportados dentro de un Estado miembro en régimen suspensivo el documento electrónico de acompañamiento regulado en la Directiva de Impuestos Especiales, que en el ámbito de circulación interna es el que se aprueba mediante la presente disposición. Para permitir que los operadores puedan utilizar a estos efectos el documento administrativo electrónico se contempla la posibilidad de cumplimentar los datos exigidos por la normativa de productos vitivinícolas siempre que, además, el operador consienta expresamente la cesión al órgano competente por el designado de los datos contenidos en el documento electrónico.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2538/2013, de 10 de diciembre, por el que se aprueba el estudio de mercado que sirve de soporte para la actualización del Valor Probable de Mercado de los bienes inmuebles de naturaleza urbana. (BOB nº 240 de 17-12-2013).

El Decreto Foral 163/2013, de 3 de diciembre, que deroga el Decreto Foral 83/2012, de 24 de abril, regula las Normas Técnicas de Valoración para la determinación a efectos fiscales de los bienes inmuebles de naturaleza urbana.

El artículo 2 del mencionado Decreto Foral dispone que, el estudio de mercado tendrá por objeto la recopilación, investigación y análisis de los datos económicos del mercado inmobiliario. Se aprobará por Orden Foral del diputado de Hacienda y Finanzas y servirá como soporte para la aplicación de las Normas Técnicas.

El estudio de mercado causará efecto con fecha de 1 de enero del año siguiente al de su confección, a salvo de lo dispuesto en la Disposición Adicional Segunda del Decreto Foral.

En este sentido, en la Norma 13 de las referidas Normas Técnicas, se establece que los estudios del mercado inmobiliario serán definidos por el

Servicio de Catastro y Valoración y garantizarán la referencia que con el mercado deben tener todas las valoraciones automatizadas que se realicen al amparo de las Normas Técnicas.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2539/2013, de 10 de diciembre, por la que se modifican los modelos informativos 190 y 194. (BOB nº 240 de 17-12-2013).

La Orden Foral 3.099/2009, de 3 de diciembre, aprobó el modelo 190 de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, actividades económicas y premios del Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas.

La Orden Foral 2997/2007, de 30 de noviembre, aprobó, entre otros, el modelo 194, resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, en relación con las rentas o rendimientos del capital mobiliario derivados de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

La presente Orden Foral tiene por objeto la modificación de las Orden Forales anteriores, introduciendo nuevas claves en los registros de percepción y de perceptores para hacer frente a nuevos requerimientos de información de la Hacienda Foral de Bizkaia y de compatibilidad de la misma con las Administraciones tributarias de nuestro entorno.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2540/2013, de 10 de diciembre, por la que se aprueban los índices y módulos del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido para el año 2014. (BOB nº 240 de 17-12-2013).

El artículo 37 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, establece que el régimen simplificado de este Im-

puesto se aplica a las actividades que se determinen. La presente Orden Foral tiene por objeto regular para el año 2014 los aspectos más concretos del referido régimen simplificado.

En el ámbito del Territorio Histórico de Bizkaia, la regulación censal establece entre las situaciones tributarias que se recogen en el censo de obligados tributarios, la renuncia o revocación al régimen especial simplificado en el Impuesto sobre el Valor Añadido, que podrán efectuarse hasta el 25 de abril del año natural en que deban surtir efecto.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2558/2013, de 12 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 596, declaración resumen anual de operaciones realizadas del Impuesto Especial sobre el Carbón. (BOB nº 241 de 18-12-2013).

De conformidad con el apartado uno del artículo 33 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados que se regularán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Asimismo, se atribuye la competencia para la exacción del Impuesto Especial sobre el Carbón a las Diputaciones Forales cuando el devengo se produzca en el País Vasco.

Por todo ello se aprobó la Norma Foral 2/2003, de 3 febrero, por el que se dispone la aplicación en el Territorio Histórico de Bizkaia de la normativa que a efectos de los Impuestos Especiales esté establecida para el territorio de régimen común.

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, fue modificada por la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español las diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea.

Esta Ley 22/2005, de 18 de noviembre, introdujo un nuevo título III en el que se regula el Impuesto Especial sobre el Carbón, en cuyo artículo 86 se impone la obligación a los sujetos pasivos de este impuesto de presentar una declaración resumen anual de las operaciones realizadas, en relación con los productos comprendidos en el ámbito objetivo del impuesto.

El objeto de la presente Orden Foral es la aprobación del modelo 596, de declaración resumen anual de operaciones realizadas, del Impuesto Especial sobre el Carbón.

ORDEN FORAL 2621/2013, de 18 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 036, de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, y el modelo 037, de declaración censal de modificación que han de presentar los empresarios, empresarias y profesionales (personas físicas). (BOB nº 248 de 30-12-2013).

El Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado mediante el Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, regula en su Título II las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y retenedores.

El artículo 21 del citado Reglamento establece que las declaraciones de alta, modificación y baja se presentarán en el lugar, forma, plazos y modelos que establezca el diputado foral de Hacienda y Finanzas.

Así, mediante la Orden Foral 2828/2010, de 2 de diciembre, se aprobaron el modelo 036, de declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, y el modelo 037, de declaración censal de modificación que han de presentar los empresarios, empresarias y profesionales (personas físicas).

Recientemente han sido aprobadas algunas normas que introducen novedades importantes que obligan a incorporar cambios en ambos modelos tributarios. El desarrollo reglamentario del régimen especial del criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual permite, para determinados sujetos pasivos que no superen los 2.000.000 de euros de volumen de operaciones, retrasar el devengo y la consiguiente declaración e ingreso del I.V.A. repercutido en la mayoría de sus operaciones comerciales hasta el momento del cobro, total o parcial, a sus clientes, con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las mismas se hayan efectuado. Asimismo, estos sujetos pasivos verán retardada igualmente la deducción del I.V.A. soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que efectúen el pago de estas a sus proveedores. Es un régimen al que pueden acogerse voluntariamente aquellos sujetos pasivos, que cumplan los requisitos establecidos al efecto, durante el mes de enero de cada ejercicio.

Estas novedades obligan a contemplar el ejercicio de la opción y la renuncia al mismo en el censo correspondiente, en los modelos 036 y 037.

Las recién aprobadas Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de No Residentes conllevan la adaptación de las referencias normativas contenidas en estos modelos de declaración censal.

Por otro lado, la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, recién aprobada y que surtirá efectos desde 1 de enero de 2014, elimina la posibilidad de determinar el rendimiento neto de determinadas actividades económicas, tanto mediante el método de estimación objetiva

tanto en la modalidad de signos, índices y módulos como mediante Convenios. Esto sitúa a un mayor número de contribuyentes en el ámbito de la estimación directa, por constituir éste un método más eficaz para determinar la capacidad económica real de estos contribuyentes. Este cambio supone eliminar de los modelos 036 y 037 toda referencia a la modalidad de signos, índices y módulos y a la de Convenios, adaptando ambos modelos a la nueva regulación.

Estas novedades hacen necesaria la aprobación de nuevos modelos 036 y 037 de declaración censal.

ORDEN FORAL 2635/2013, de 19 de diciembre, por la que se modifica el modelo 187 de Declaración informativa de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las Instituciones de Inversión Colectiva. (BOB nº 247 de 27-12-2013).

La Orden Foral 2997/ 2007, de 30 de noviembre, aprobó varios modelos correspondientes a declaraciones informativas anuales de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, entre los que se encuentra el modelo 187 Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta relativas a ganancias patrimoniales obtenidas de instituciones de inversión colectiva.

Mediante la presente Orden Foral se modifica el contenido de los diseños físicos y lógicos contenidos en la Orden Foral mencionada al objeto de introducir mejoras de carácter técnico en el contenido de los mismos.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2638/2013, de 19 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte. (BOB nº 249 de 31-12-2013).

El artículo 55 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria, establece como uno de los medios para la comprobación de valores el de precios medios en el mercado, aprobándose para cada ejercicio una Orden Foral del Diputado de Hacienda y Finanzas en la que se recogen los precios en el mercado no sólo de los automóviles de turismo, vehículos todo terreno y motocicletas, sino también de las embarcaciones de recreo.

La Orden Foral 289/1987, de 23 de febrero, aprobó los precios medios de venta utilizables como medio de comprobación tanto a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como del entonces denominado Impuesto General sobre Sucesiones. Dichos precios medios de venta han sido revisados anualmente por sucesivas Ordenes Forales.

Además, la Orden Foral 70/1992, de 21 de enero, estableció por primera vez la posibilidad de utilizar como medio de comprobación los precios medios de venta en la transmisión de embarcaciones usadas, teniendo en cuenta los años de utilización mediante una tabla de porcentajes.

La última de las actualizaciones se ha llevado a cabo mediante la Orden Foral 3.212/2012, de 26 de diciembre, por la que se aprueban los precios medios de venta aplicables en la gestión de los Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sobre Sucesiones y Donaciones y Especial sobre Determinados Medios de Transporte, para 2013.

En lo que se refiere al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, se ha introducido, como en los últimos años, para adecuar la valoración a los criterios de la Unión Europea, una fórmula que elimine del valor de mercado, a efectos de dicho Impuesto, la imposición indirecta ya soportada por el vehículo usado de que se trate.

En consecuencia, mediante la presente Orden Foral se procede a revisar para el año 2014 los mencionados precios medios de venta así como

los porcentajes aplicables en la gestión de cada uno de los citados Impuestos.

ORDEN FORAL 83/2014, de 13 de enero, por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas. (BOB nº 15 de 23-01-2014).

La Orden Foral 2344/2005, de 29 de septiembre, aprobó el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas. El modelo ha sido modificado con posterioridad mediante diversas Ordenes Forales al objeto de adaptar el mismo a los diversos cambios normativos suscitados.

Las modificaciones introducidas en la Ley 35/2006, 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el tratamiento de las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas en un periodo de tiempo igual o inferior a un año, hacen necesario efectuar una serie de correcciones técnicas en el modelo 184 y en las instrucciones de los diseños físicos y lógicos, al objeto de mantener el correcto intercambio de información con el resto de Administraciones Tributarias.

La mejora continua de la gestión tributaria aconseja adelantar el plazo de presentación del modelo al mes de febrero.

La presente Orden Foral tiene por objeto la aprobación de un nuevo modelo 184, de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas y por otra parte, en su Disposición Adicional Única se modifica el modelo 345 para añadir una nueva clave correspondiente a los seguros colectivos de dependencia.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 136/2014, de 20 de enero, por la que se aprueba el modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido y su presentación telemática. (BOB nº 18 de 28-01-2014).

El modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido se utiliza para las decla-

raciones de los sujetos pasivos con obligaciones periódicas de autoliquidación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, tanto si su período de liquidación coincide con el trimestre natural como si coincide con el mes natural, excepto en el supuesto de las personas físicas o entidades que apliquen el régimen especial simplificado o hayan optado por aplicar el régimen especial del grupo de entidades, en cuyo caso deberán presentar los modelos de autoliquidación específicos aprobados al efecto para los citados regímenes especiales.

Las modificaciones introducidas en la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido por el Decreto Foral Normativo 6/2013, de 10 de diciembre y en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Reglamentos por los que se regulan las obligaciones tributarias del Territorio Histórico de Bizkaia y las obligaciones de facturación, hacen necesario abordar una serie de modificaciones en el modelo 303 de autoliquidación.

Se incorporan en el modelo nuevas casillas para permitir optar o revocar, en la última autoliquidación del ejercicio, la aplicación de la prorata especial a que se refiere el número 1º del apartado dos del artículo 103 de la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo se deberá indicar si el declarante ha optado o no por la aplicación del régimen especial del criterio de caja o si tiene o no la condición de destinatario de operaciones a las que se aplique este régimen especial.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 137/2014, de 20 de enero, por la que se modifican los modelos informativos 340 y 349. (BOB nº 18 de 28-01-2014).

El Decreto Foral Normativo 6/2013, de 10 de diciembre, ha introducido en la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido del Territorio Histórico de Bizkaia el régimen especial del criterio de caja, que retrasa el momento del devengo de las facturas hasta el momento de su cobro o pago efectivo.

Esta modificación ha provocado la correspondiente en el modelo informativo 340, con objeto de identificar las fechas de cobro y pago de las facturas, eliminando también la transitoriedad en cuanto a los obligados a su presentación y actualizando la lista de Estados miembros, como también se realiza para el modelo 349.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 138/2014, de 20 de enero, por la que se aprueban los modelos 322 de autoliquidación mensual, modelo individual, y 353 de autoliquidación mensual, modelo agregado, correspondientes al Régimen especial del Grupo de Entidades en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y su presentación telemática. (BOB nº 18 de 28-01-2014).

Los modelos 322 y 353 se utilizan por los sujetos pasivos del Impuesto que hayan optado por aplicar el régimen especial del grupo de entidades previsto en el Capítulo IX del Título IX de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, uno para su utilización como autoliquidación individual y el otro como autoliquidación agregada.

Las modificaciones introducidas en la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido por el Decreto Foral Normativo 6/2013, de 10 de diciembre y en el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y en los Reglamentos por los que se regulan las obligaciones tributarias del Territorio Histórico de Bizkaia y las obligaciones de facturación, hacen necesario abordar una serie de modificaciones en el modelo 322 de autoliquidación.

Se incorporan en el modelo nuevas casillas para permitir optar o revocar por la aplicación de la prorata especial a que se refiere el número 1.º del apartado dos del artículo 103 de la Norma Foral del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo se deberá indicar si el declarante ha optado o no por la aplicación del régimen especial del criterio de caja o si tiene o no la condición de destinatario de operaciones a las que se aplique este régimen especial.

Se modifica el formato correspondiente al Código de cuenta bancaria del modelo 353 al objeto de introducir el Código IBAN.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 162/2014, de 22 de enero, por la que se modifica el Modelo 560 Impuesto sobre la Electricidad aprobado por la Orden Foral 664/2011, de 15 de marzo, por la que se aprueban determinados modelos y se actualizan diversas normas de gestión con relación a los Impuestos Especiales de Fabricación. (BOB nº 20 de 30-01-2014).

De conformidad con el apartado uno del artículo 33 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

La Norma Foral 2/2003, de 3 febrero, por la que se adapta la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia al nuevo Concierto Económico, dispone la aplicación en el Territorio Histórico de Bizkaia de la normativa que en materia de Impuestos Especiales esté establecida o se establezca para el territorio de régimen común.

Atendiendo a que la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, ha sido modificada por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, y que dicha modificación ha introducido nuevos beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Electricidad, procede adaptar a esta modificación el Modelo 560, Impuesto sobre la Electricidad.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 500/2014, de 28 de febrero, por la que

se aprueban los modelos de actas de inspección tributaria (BOB nº 46 de 07-03-2014).

El apartado 5 del artículo 17 del Reglamento de Inspección del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por el Decreto Foral 5/2012, de 24 de enero, dispone que las actas de inspección se extenderán en los modelos oficiales aprobados mediante Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas.

Mediante Orden Foral 3208/2012, de 26 de diciembre, se adaptaron los modelos de actas de inspección a las modificaciones introducidas por el Decreto Foral 140/2012, de 16 de octubre, en el Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio de Bizkaia, incorporándose asimismo otras modificaciones motivadas por la experiencia acumulada durante varios años de tramitación de dichas actas. De esta forma se aprobaron los modelos oficiales actualmente vigentes.

Transcurrido un año desde la aprobación y publicación de los modelos oficiales, en este momento resulta necesario adaptarlos a la modificación recientemente introducida por el Decreto Foral 147/2013, de 25 de noviembre, en el Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia mediante la cual, se elimina la necesidad de consignar el visto bueno del Inspector-Jefe en las actas de inspección tributaria.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 635/2014, de 17 de marzo, por la que se aprueban el modelo 100 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el modelo 714 de autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al período impositivo 2013 (BOB nº 56 de 21-03-2014).

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia aborda la campaña de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al período impositivo 2013.

Esta campaña va a estar influida por las novedades introducidas por la Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprueban medidas adi-

cionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras modificaciones tributarias. En lo que al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refiere, se realiza un esfuerzo por delimitar los supuestos en los que van a poder deducirse determinados gastos, tales como gastos de representación y atenciones con proveedores o clientes y también por delimitar el grado de afectación de vehículos, embarcaciones y aeronaves a las actividades económicas de los contribuyentes. Se fija un límite máximo respecto al valor de adquisición de los turismos y similares, a efectos de delimitar la deducibilidad de los gastos por este concepto.

Se hace hincapié en la no deducibilidad de los gastos cuando no se hayan respetado los límites a los pagos en efectivo; la no deducibilidad de los sobornos y a las obligaciones de información respecto de la tenencia de bienes en el extranjero y de llevanza de un libro registro de actividades económicas. También se articulan nuevas reglas para la determinación de los rendimientos en especie.

En esta misma línea de evitar conductas fraudulentas, se establece la imposibilidad de compensar rendimientos derivados de actividades económicas con otro tipo de rendimientos que integran la base imponible general.

La nueva Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio aborda la regulación de esta figura impositiva al término de la vigencia de la Norma Foral 4/2011, de 28 de diciembre, previsto para el 31 de diciembre de 2012. En este orden, se articula de nuevo la exención de participaciones en entidades dedicadas a la realización de actividades económicas, se establecen unas mismas reglas de determinación de la base imponible del impuesto aplicables a los bienes inmuebles y se asegura que la carga conjunta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio se adecúe a la renta y patrimonio reales del contribuyente, evitando la confiscatoriedad.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 636/2014, de 17 de marzo, por la que se

aprueba el modelo 130 correspondiente al pago fraccionado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOB nº 57 de 24-03-2014).

La Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su artículo 110 establece, con carácter general, para los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, la obligación de efectuar pagos fraccionados a cuenta de este Impuesto.

Por otro lado, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha eliminado el método de estimación objetiva como forma de determinación de los rendimientos derivados de actividades económicas. Así, para este tipo de rendimientos se prevé que puedan ser determinados a través del método de estimación directa en sus dos variantes: normal y simplificada.

Los pagos fraccionados se efectúan por medio del modelo 130, el cual que debe ser modificado a la vista de los cambios regulativos introducidos por la nueva normativa en vigor citada, aprobándose así un nuevo modelo.

Resolución 6/2014, de 7 de febrero, de la Dirección General de Hacienda, por la que se hacen públicos los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia para el año 2014. (BOB nº 31 de 14-02-2014).

Uno de los objetivos programáticos de la Diputación Foral de Bizkaia es aumentar la eficacia y eficiencia de la lucha contra el fraude fiscal en nuestro Territorio Histórico, puesto que es una de las lacras sociales que más daño hacen al conjunto de la ciudadanía, a nuestro bienestar como País y al nivel de desarrollo que queremos alcanzar como sociedad moderna avanzada.

El gasto público es uno de los pilares fundamentales del Estado del Bienestar en el que vivimos y el Concierto Económico nos facilita las herramientas para ser responsables de nuestras decisiones de política económica, para determinar nuestro nivel de ingresos y, en consecuencia, para poder diseñar unas políticas de gasto pú-

blico acordes con el modelo de sociedad que tenemos y hacia el que caminamos.

En este contexto, las conductas fraudulentas que tratan de sustraer del erario público los impuestos que todos debemos satisfacer en condiciones de igualdad generan un grave daño, quizás no perceptible a simple vista, pero que repercute directamente en nuestro nivel de gasto público y, consecuentemente, en nuestro nivel de desarrollo y bienestar.

Por tanto, la Diputación Foral de Bizkaia se ha marcado como una línea prioritaria de la labor de su Departamento de Hacienda y Finanzas aumentar al máximo de sus posibilidades su eficacia en la persecución del fraude fiscal, en su descubrimiento y en la regularización de la situación tributaria de los contribuyentes para que se pueda hacer realidad el mandato jurídico de contribución de todos al sostenimiento de las cargas públicas conforme a la capacidad económica de cada uno.

Así pues, como un paso más en la política de lucha contra el fraude fiscal de la Diputación Foral de Bizkaia, el diputado foral de Hacienda y Finanzas aprobó la Orden Foral 1634/2009, de 9 de junio, por la que se crea la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia y se establecen sus normas de funcionamiento.

Esa Orden Foral creó en su artículo 1, en dependencia directa de la Dirección General de Hacienda, la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia, como órgano técnico especializado de asesoramiento y auxilio al director general de Hacienda para el diseño, elaboración, control de la implantación y seguimiento de los resultados de la política de lucha contra el fraude fiscal de la Hacienda Foral de Bizkaia.

Durante el año 2013, la Diputación Foral de Bizkaia ha elaborado una serie de Proyectos de Norma Foral, que han sido remitidos a las Juntas Generales de Bizkaia y aprobados en las mismas después de su oportuno debate, que han recogido una buena parte de las propuestas de mo-

dificación normativa que ha ido elaborando la Comisión de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia, tanto en la específica Norma Foral 3/2013, de 27 de febrero, por la que se aprueban medidas adicionales para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y otras disposiciones tributarias, como en las recientes Normas Forales 11, 12 y 13 del año 2013, que han aprobado respectivamente una nueva regulación integral del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Esta misma línea de actuación en virtud de la cual se señala de forma concreta y precisa los comportamientos fraudulentos de los obligados tributarios que van a ser objeto de un seguimiento especial por los órganos de la Hacienda Foral de Bizkaia se ha visto plasmada igualmente en los criterios generales que informan el Plan de Lucha contra el Fraude de la Hacienda Foral de Bizkaia para el año 2014 que, en la reunión celebrada el día 4 de febrero de 2014, la Comisión de Lucha contra el Fraude ha entendido oportuno proponer a la Dirección General de Hacienda.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

PUBLICACIONES DESDE EL 01/11/2013 AL 31/31/2014.

NORMA FORAL 8/2013, de 13 de diciembre, por la que se regula la tasa por el mantenimiento de los servicios de prevención y extinción de incendios y de emergencias de la Diputación Foral de Gipuzkoa (BOG nº 241 de 19-12-2013).

El artículo 6 de la Norma Foral 2/1990, de 11 de enero, de Tasas y Precios Públicos, en línea con lo regulado en la letra a) del apartado 2 del artículo 16 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, establece que "Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado".

La prestación a la ciudadanía de los servicios de prevención y extinción de incendios y de emergencias por la Diputación Foral de Gipuzkoa se extiende al Territorio Histórico de Gipuzkoa, con la excepción del servicio de prevención y extinción de incendios prestado por el Ayuntamiento de San Sebastián.

Es indudable que para prestar dichos servicios de una manera eficaz, es imprescindible destinar elevados recursos económicos al adecuado mantenimiento de los medios precisos para ello, sin perjuicio de los que, además, resultan necesarios para las actuaciones concretas cuando deban producirse.

En consideración a ello, en virtud de esta Norma Foral se establece una tasa que venga a coadyuvar al sostenimiento de los gastos ocasionados por dicho mantenimiento.

Si bien cualquier persona que se encuentre en Gipuzkoa en un momento determinado puede

verse beneficiada por los referidos servicios, no cabe duda de que las personas propietarias de bienes inmuebles resultan beneficiadas de modo particular por unos servicios de prevención y extinción de incendios y de emergencias eficaces y bien mantenidos. Asimismo, las entidades y sociedades aseguradoras, que en el diseño de la tasa tienen la condición de sustitutos del contribuyente, se ven beneficiadas de modo particular, pues la existencia de tales servicios minimiza o, cuando menos, reduce sustancialmente los resultados de los siniestros objeto de aseguramiento.

Por último, se establece la incompatibilidad de la tasa con la contribución especial por el establecimiento, mejora o ampliación del Servicio de Extinción de Incendios por parte de la Diputación Foral de Gipuzkoa, que ya vienen satisfaciendo las compañías de seguros. De modo que, si bien nos encontramos con una figura tributaria nueva, ello no supondrá un incremento de la tributación a satisfacer por parte de los obligados tributarios.

NORMA FORAL 9/2013, de 23 de diciembre, por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Territorio Histórico de Gipuzkoa para el año 2014 (BOG nº 245 de 26-12-2013).

NORMA FORAL 1/2014, de 17 de enero, de modificación de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG nº 12 de 21-01-2014).

Esta modificación normativa ha supuesto una variación en el importe de las reducciones aplicables a la base imponible en función del grado de parentesco, además de haber incorporado una disposición adicional primera en el articulado de la Norma.

Normas Forales 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa y 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa (BOG nº 13 de 22-1-2014).

El 15 de enero de 2014 el pleno de las Juntas Generales de Gipuzkoa aprobó la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero del Impuesto sobre Sociedades y la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ambas normas son resultado de sendas proposiciones de Norma Foral presentadas por el grupo juntero EAJ-PNV.

Esta modificación normativa ha supuesto un importante cambio en cuanto a contenido y estructura del Impuesto sobre Sociedades en relación a la normativa anterior y ha entrado en vigor el mismo día de su publicación en el Boletín Oficial de Gipuzkoa, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2014, conforme la disposición final primera.

NORMA FORAL 4/2014, de 6 de febrero, de transparencia y acceso a la información pública (BOG nº 26 de 10-02-2014).

DECRETO FORAL-NORMA 1/2014, de 28 de enero, de medidas tributarias urgentes para paliar los daños ocasionados por el grave incendio acaecido en Trintxerpe (BOG nº 20 de 31-01-2014).

En la madrugada de 1 de enero de 2014 tuvo lugar un importante incendio en el distrito de Trintxerpe, calle Euskadi Etorbidea, situado en el municipio guipuzcoano de Pasaia, con el resultado de varios inmuebles destruidos, fundamentalmente los números 5 y 7, y un importante número de vecinas y vecinos damnificados en viviendas y comercios.

La magnitud de los perjuicios ocasionados por el incendio ha obligado a las autoridades públicas a adoptar medidas urgentes que palien en lo posible las consecuencias del incendio en las y los vecinos afectados, sin olvidar la reacción solidaria en ayuda de las personas afectadas del resto de las y los vecinos de Pasaia y de otros lugares del Territorio Histórico de Gipuzkoa y colindantes.

Además de las medidas adoptadas por el Ayuntamiento de Pasaia, la Diputación Foral de Gipuzkoa y el Gobierno Vasco en el realojo de las personas que se han quedado sin sus viviendas y

de facilitarles en un primer momento el acceso a los productos de primera necesidad, se impone la adopción de otras medidas relacionadas con las obligaciones tributarias de las personas afectadas por el incendio.

Este Decreto Foral-Norma, de conformidad con el artículo 14 de la Norma Foral 6/2005, de 12 de julio, sobre Organización Institucional, Gobierno y Administración del Territorio Histórico de Gipuzkoa, tiene como objetivo dar respuesta al Ayuntamiento de Pasaia que mediante acuerdo adoptado con fecha 23 de enero de 2014, solicita a esta Diputación Foral la adopción de determinadas medidas tributarias, como son: la exención para las personas físicas y entidades afectadas de las cargas correspondientes en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y en el Impuesto sobre Actividades Económicas, así como el aplazamiento de sus deudas tributarias. Además, solicita la compensación por parte de la Diputación Foral de la reducción de ingresos que conllevará para el Ayuntamiento de Pasaia la exención en los citados tributos locales.

DECRETO FORAL 47/2013, de 17 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales (BOG nº 241 de 19-12-2013).

La Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, define en el apartado 4 de su artículo 17 las obligaciones tributarias formales como aquellas obligaciones que sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios.

Por su parte, el artículo 29.2 del mismo texto normativo recoge una relación, no cerrada, de obligaciones tributarias formales que deben cumplir los obligados tributarios.

El cumplimiento de dichas obligaciones tributarias formales resulta imprescindible para una eficaz aplicación de los tributos, pues provee a la

Administración tributaria de la información y herramientas necesarias para una aplicación de los tributos con base en los principios de generalidad, igualdad y equidad. Sin dicha información resultaría imposible el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El desarrollo de las obligaciones tributarias formales de la Norma Foral 2/2005 ha tenido un reflejo normativo disperso, incompleto y, en algunos casos, no debidamente actualizado, pues algunas disposiciones que recogen dicho desarrollo fueron inicialmente aprobadas con anterioridad a la citada Norma Foral 2/2005. Este es el caso de los Decretos Forales 94/1996, de 17 de diciembre, por el que se regula la declaración anual de operaciones con terceras personas, y 117/1999, de 21 de diciembre, por el que se desarrollan diversas disposiciones que establecen obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria en relación con determinadas personas y entidades.

Por otra parte, una regulación sistematizada de las obligaciones formales para la aplicación de los tributos aconseja una labor de integración del desarrollo reglamentario de dichas obligaciones en un texto único, facilitando de este modo su comprensión y aplicación.

A través del Reglamento que se aprueba mediante el Decreto Foral se sistematiza y codifica la mayoría de las obligaciones tributarias formales ya aprobadas en disposiciones vigentes, además de desarrollar otras que se incorporan de forma novedosa en el ordenamiento tributario guipuzcoano, como es el caso de las obligaciones de información de bienes y derechos sobre los mismos situados en el extranjero.

Señalar, asimismo, que el Reglamento recoge las novedades que, en materia de censos tributarios y de las obligaciones de información sobre las operaciones con terceras personas, se han aprobado en territorio común a través del Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, en relación a la implantación del régimen especial del criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido. Habida cuenta que este nuevo régimen especial se

ha establecido con efectos desde 1 de enero de 2014, la entrada en vigor de los preceptos que regulan los censos tributarios se fija también a partir de esa fecha.

El Decreto Foral incorpora, por tanto, el Reglamento que se aprueba en el artículo único, además de una disposición adicional, dos disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y seis disposiciones finales.

El Reglamento se divide en siete títulos y cinco disposiciones adicionales.

El título I contiene una única disposición general sobre el objeto del reglamento que no es otro que el desarrollo de determinadas obligaciones tributarias formales, como son las obligaciones censales, las relativas al domicilio fiscal, las relativas al número de identificación fiscal, los libros registro fiscales y las obligaciones de información. Asimismo, el presente Reglamento regula las actuaciones y procedimientos de comprobación de las obligaciones tributarias formales. Hay que aclarar que algunas de las obligaciones de información incluidas en el presente Reglamento se sustentan en normas forales distintas a la Norma Foral General Tributaria.

El título II desarrolla las obligaciones censales tributarias, incorporando el contenido del Decreto Foral 64/2008, de 15 de julio, por el que se desarrollan las obligaciones censales y las relativas al número de identificación fiscal, en lo que a los censos tributarios se refiere.

El título III desarrolla la obligación de comunicación del cambio del domicilio fiscal de los obligados tributarios, obligación que, si bien hasta ahora se integraba entre las obligaciones censales, pasa ahora a constituir un título específico e independiente.

El título IV desarrolla las obligaciones relativas al Número de Identificación Fiscal, recogiendo el contenido del referido Decreto Foral 64/2008.

El título V desarrolla las obligaciones de llevanza y conservación de los libros registro fiscales, sin

perjuicio de lo dispuesto en la normativa específica de cada tributo.

El título VI desarrolla las obligaciones de información de carácter tributario, procedentes muchas de ellas de la propia Norma Foral General Tributaria, aunque también se incluyen algunas que derivan de las Normas Forales de los tributos.

Por último, el Título VII desarrolla las actuaciones y procedimientos de comprobación de las obligaciones formales relativas al domicilio fiscal, a las obligaciones censales y a otras obligaciones formales, incluidas la mayoría de ellas en el Decreto Foral 64/2008, de 15 de julio, que es objeto de derogación en la disposición derogatoria del Decreto Foral, al igual que los Decretos Forales 94/1996, de 17 de diciembre, y 117/1999, de 21 de diciembre.

DECRETO FORAL 48/2013, de 17 de diciembre, sobre actualización de las tasas del BOLETIN OFICIAL de Gipuzkoa (BOG nº 244 de 24-12-2013).

DECRETO FORAL 52/2013, de 26 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el ejercicio 2014 para la determinación de las ganancias y pérdidas patrimoniales en el citado Impuesto (BOG nº 248 de 31-12-2013).

El Decreto Foral tiene por objeto, además de modificar el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aprobado por el Decreto Foral 137/2007, de 18 de diciembre, aprobar los coeficientes de actualización aplicables en el ejercicio 2014 para la determinación del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales puestas de manifiesto a los contribuyentes del citado Impuesto.

Por lo que respecta a las modificaciones en el Reglamento del Impuesto, las principales se centran en el ámbito de los pagos a cuenta.

En primer lugar, la deflactación de cara al periodo impositivo 2014 de la tarifa aplicable a la base liquidable general del Impuesto y la actua-

lización de algunas deducciones familiares y personales, aconsejan la modificación de los tipos aplicables a los rendimientos del trabajo, ajustándolos a las cuotas resultantes de los nuevos importes.

En segundo lugar, la reciente modificación de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, a través de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, ha supuesto la sustitución a partir del 1 de enero de 2014 del sistema de llevanza del registro único de partícipes de un fondo de inversión para la entidad gestora, por un sistema en el que, cuando se acuerde la comercialización del fondo con un intermediario financiero residente mediante cuenta global, sea dicho intermediario el encargado de la llevanza del registro de los partícipes que sean sus clientes. La asunción por parte de las entidades comercializadoras de esta obligación de retener e ingresar a cuenta requiere modificar el Reglamento del Impuesto. Además, el nuevo esquema requiere redefinir la base de retención en estos supuestos.

En tercer lugar, el hecho de que la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2014 haya mantenido para ese año el tipo de retención del 21 por 100 sobre los rendimientos de capital y de actividades económicas de carácter profesional, así como sobre las ganancias patrimoniales, obliga, en virtud de lo previsto en el Concierto Económico, a introducir modificaciones para mantener idénticos tipos de retención que el Estado en la mayor parte de estas fuentes de renta, concretamente en los tipos de retención de rendimientos del capital mobiliario, de actividades económicas y de ganancias patrimoniales derivadas de premios. Por otra parte, al igual que en el año 2012, se ha entendido conveniente mantener el mismo tipo de retención respecto a los rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles y de ganancias derivadas de la transmisión o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva, con la finalidad de mantener la

lógica global y cohesión del sistema de retenciones del capital y de las ganancias patrimoniales.

Se incluyen determinadas modificaciones de carácter técnico.

Asimismo, se hace necesaria la aprobación de los coeficientes de actualización aplicables en el ejercicio 2014 para la determinación del importe de las ganancias y pérdidas patrimoniales.

Al fijar los coeficientes de actualización se debe atender principalmente a la evolución de los índices de precios del consumo producida desde la fecha de adquisición de los elementos patrimoniales y a la estimada para el ejercicio de su transmisión.

DECRETO FORAL 2/2014, de 4 de febrero, por el que se modifica el Reglamento que regula las obligaciones de facturación, aprobado por Decreto Foral 8/2013, de 26 de febrero (BOG nº 27 de 11-02-2014).

DECRETO FORAL 6/2014, de 4 de marzo, por el que se modifica para 2014 el tipo general de retención e ingreso a cuenta en el Impuesto sobre Sociedades (BOG nº 48 de 12-03-2014).

El artículo 130.1 de la nueva Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, sobre el Impuesto de Sociedades, establece que quienes satisfagan rentas sujetas a este impuesto estarán obligados a retener o a efectuar ingresos a cuenta, en concepto de pago a cuenta, la cantidad que se determine reglamentariamente y a ingresar, en los casos y formas que se establezcan, su importe en la Hacienda Foral de Gipuzkoa de conformidad con lo establecido en el Concierto Económico.

La disposición final segunda de dicha norma foral autoriza a la Diputación Foral de Gipuzkoa y a la diputada foral del Departamento de Hacienda y Finanzas para dictar cuantas disposiciones sean precisas para el desarrollo y ejecución de la misma.

El apartado 4 de la disposición derogatoria dispone que hasta que se apruebe el desarrollo re-

glamentario de la norma foral, seguirán vigentes las normas reglamentarias de desarrollo de la ya derogada Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, en tanto no se opongan a lo dispuesto en aquélla.

El Decreto Foral 45/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, establece en su artículo 53 las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta y en su artículo 59 los porcentajes de retención e ingreso a cuenta. El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece que en la exacción de determinadas retenciones e ingresos a cuenta, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

Concretamente, su artículo 17 establece los puntos de conexión para la normativa y la exacción de los pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, disponiendo que las retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades corresponderán a una u otra Administración, conforme a los criterios establecidos a tal efecto en el Concierto Económico para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por su parte, los artículos 9 y 10 del Concierto Económico establecen, respectivamente, que en las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del capital mobiliario y por premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

Recientemente, a través del artículo 10 del Real Decreto-ley 1/2014, de 24 de enero, de reforma en materia de infraestructuras y transporte, y otras medidas económicas, se han introducido modificaciones en determinados tipos de retención aplicables en el Impuesto sobre Sociedades.

El citado artículo modifica la disposición adicional decimocuarta del texto refundido de la Ley del

Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que establece los porcentajes de retención o ingreso a cuenta en los ejercicios 2012 y 2013. La modificación implica extender los porcentajes de retención o ingreso a cuenta establecidos en dicha disposición adicional también para el 2014, en coherencia con los tipos de retención aplicables en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ello supone mantener el porcentaje de retención o ingreso a cuenta en un 21% con carácter general en el Impuesto sobre Sociedades.

El Decreto Foral 52/2013, de 26 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se aprueban los coeficientes de actualización aplicables en el ejercicio 2014 para la determinación de las ganancias y pérdidas patrimoniales en el citado Impuesto, introduce modificaciones en los tipos de retención para 2014 para mantener idénticos tipos de retención que el Estado en los rendimientos del capital mobiliario, de actividades económicas y en las ganancias patrimoniales derivadas de premios, además de modificar los tipos de retención sobre ganancias patrimoniales derivadas de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva y sobre arrendamientos y subarrendamientos de inmuebles.

Con el mismo criterio seguido en el Decreto Foral 4/2012, de 21 de febrero, por el que se modifican determinadas retenciones e ingresos a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, se estima conveniente mantener el mismo tipo de retención respecto a los rendimientos derivados del arrendamiento y subarrendamiento de inmuebles y a ganancias derivadas de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva. Por ello, se incrementa para 2014 el tipo de retención aplicable a dichas rentas en el Impuesto sobre Sociedades, con la finalidad de mantener la lógica global y cohesión del sistema de retenciones del capital y de las ganancias patrimoniales.

ORDEN FORAL 1014/2013, de 27 de noviembre, por la que se modifica el anexo 1 de la Orden Foral 856/2012, de 14 de septiembre, por la que se aprueba el nuevo modelo 036 de declaración censal que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios/ ORDEN FORAL 3/2014, de 9 de enero, por la que se amplía el plazo de opción por la aplicación del régimen especial del criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido para el ejercicio 2014 (BOG nº 230 de 03-12-2013).

La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, incorpora, entre otras modificaciones, un régimen especial nuevo al Impuesto sobre el Valor Añadido, para paliar los problemas de liquidez y de acceso al crédito de las empresas.

Denominado como "régimen especial del criterio de caja", permite, con carácter optativo para el sujeto pasivo del impuesto, retrasar el devengo y la consiguiente declaración e ingreso del IVA repercutido a la mayoría de sus operaciones comerciales hasta el momento del cobro, total o parcial, a sus clientes, con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las mismas se hayan efectuado.

Para poder optar al citado régimen especial el sujeto pasivo debe cumplir determinados condiciones, como son, no tener un volumen de operaciones superior a 2.000.000 de euros y haber optado por el citado régimen especial. Quedan excluidos de régimen especial los sujetos pasivos cuyos cobros en efectivo respecto de un mismo destinatario durante el año natural supere la cuantía de 100.000 euros.

La opción al régimen especial deberá realizarse al tiempo de presentar la declaración de comienzo de la actividad, o bien, durante el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto, entendiéndose prorrogada para los años siguientes en tanto no se produzca la renuncia al mismo o la exclusión de este régimen por haber superado el límite del volumen de operaciones.

Para poder habilitar el ejercicio de la opción del susodicho régimen especial del criterio de caja, resulta necesario modificar el modelo 036 de declaración censal que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios, aprobado por la Orden Foral 856/2012, de 14 de septiembre.

No obstante lo anterior, teniendo en cuenta las circunstancias habidas en la implantación del nuevo régimen de criterio de caja, se ha considerado procedente, por medio de la OF 3/2014, de 9 de enero, ampliar el plazo para poder optar por el mismo para el año 2014, de forma que los sujetos pasivos del Impuesto que quieran acogerse al mismo y no lo hubieran podido hacer en el plazo inicialmente establecido, lo puedan hacer durante el primer trimestre de 2014, surtiendo efecto en el primer período de liquidación que se inicie con posterioridad a la fecha en que se haya ejercitado la opción.

ORDEN FORAL 1094/2013, de 19 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, así como sus formas de presentación y diseños lógicos, y se modifica el modelo 190 (BOG nº 242 de 20-12-2013).

La Norma Foral 5/2013, de 17 de julio, de medidas de lucha contra el fraude fiscal, de asistencia mutua para el cobro de créditos y de otras modificaciones tributarias, añadió una disposición adicional undécima a la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, por la que se establece una obligación de suministro de información sobre bienes o derechos situados en el extranjero, especificándose además, el régimen de infracciones y sanciones que lleva aparejada como consecuencia de su incumplimiento.

Además, conviene recordar que, aunque esta obligación de suministro de información no esta directamente vinculada a ningún impuesto en concreto, la citada Norma Foral 5/2013 también ha modificado las Normas Forales de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, incorporando a las mismas disposi-

ciones ligadas a esta obligación de suministro de información, de manera que el incumplimiento de la obligación de información puede tener repercusión en los citados impuestos.

La nueva obligación de información se ha desarrollado en el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, recientemente aprobado por el Decreto Foral 47/2013, de 17 de diciembre.

Con el modelo 720 que se aprueba mediante la presente Orden Foral se da cumplimiento a esta obligación de suministro de información a la Administración tributaria.

Por otra parte, en la disposición final primera se modifica el modelo 190, para excluir de entre los premios que se declaran en este modelo los que están sujetos al Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas, que anteriormente tampoco se incluían por estar exentos.

ORDEN FORAL 1084/2013, de 18 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 20R, de comunicación de la opción para la aplicación del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, regulado en el Impuesto sobre Sociedades (BOG nº 243 de 23/12/2013).

ORDEN FORAL 1093/2013, de 19 de diciembre, por la que se establecen las declaraciones telemáticas susceptibles de ingreso a través de la Pasarela de Pagos (BOG nº 248 de 31-12-2013).

ORDEN FORAL 1117/2013, de 27 de diciembre, por la que se modifican los modelos 300, 320, 330 y 370 del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOG nº 248 de 31-12-2013).

ORDEN FORAL 1118/2013, de 27 de diciembre, por la que se modifica el modelo 322 del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOG nº 248 de 31-12-2013).

ORDEN FORAL 3/2014, de 9 de enero, por la que se amplía el plazo de opción por la aplicación del régimen especial del criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido para el ejercicio 2014 (BOG nº 10 de 16-01-2014).

ORDEN FORAL 12/2014, de 16 de enero, por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas, así como sus formas de presentación y diseños lógicos (BOG nº 14 de 23-01-2014).

La Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas articulaba el régimen fiscal aplicable a las entidades en régimen de atribución de rentas.

La nueva Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas incluye, igualmente, las entidades en régimen de atribución de rentas las cuales, conforme establece el artículo 56.1 deben presentar una declaración informativa anual relativa a las rentas a atribuir a sus socios, herederos, comuneros o partícipes, residentes o no en territorio español, con el contenido que reglamentariamente se establezca. De acuerdo con el apartado 4 del referido artículo 56, la Diputada o el Diputado Foral de Hacienda y Finanzas establecerá el modelo, así como el plazo, lugar y forma de presentación de esta declaración.

El desarrollo reglamentario del mencionado artículo 56 lo encontramos en el artículo 71 del Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, aprobado por el Decreto Foral 47/2013, de 17 de diciembre, en el que se pormenoriza el contenido que ha de tener la declaración anual a que nos venimos refiriendo.

Con el modelo 184 que ahora se aprueba se da cumplimiento a esta obligación de suministro de información a la Administración tributaria.

ORDEN FORAL 1/2014, de 9 de enero, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones aplicables en la gestión

del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas (BOG nº 16 de 27-01-2014).

ORDEN FORAL 41/2014, de 31 de enero, establece las Entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Diputación Foral de Gipuzkoa (BOG nº 20 de 31-01-2014).

ORDEN FORAL 73/2014, de 3 de febrero, por la que se aprueban delegaciones de competencias (BOG nº 26 de 10-02-2014).

ORDEN FORAL 84/2014, de 5 de febrero, por la que se modifica la Orden Foral 1.034/2010, de 3 de diciembre, por la que se regula el Censo de Representación Voluntaria del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa (BOG nº 29 de 13-02-2014).

ORDEN FORAL 142/2014, de 19 de febrero, por la que se aprueba la carta de servicios de la atención ciudadana presencial 2014-2015 (BOG nº 37 de 25-02-2014).

ORDEN FORAL 1020/2012, de 15 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 842 del impuesto sobre actividades económicas de comunicación del importe neto de la cifra de negocios. CORRECCIÓN DE ERRORES (BOG nº 51 de 17-03-2014).

ORDEN FORAL 200/2014 de 17 de marzo del Departamento de Hacienda y Finanzas que aprueba el Plan de Comprobación Tributaria para el año 2014 (BOG nº 57 de 25-03-2014).

Por Orden Foral 200/2014 de 17 de marzo del Departamento de Hacienda y Finanzas se ha aprobado el Plan de Comprobación Tributaria para el año 2014, que incluye como anexo el Plan de Inspección del ejercicio 2014, así como los criterios generales que lo informan.

En cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 112 de la Norma Foral 2/2005 de 8 de marzo General

Tributaria, el Plan de Comprobación Tributaria y su anexo tienen carácter reservado. No así los criterios generales que lo informan, que se publican a continuación.

ORDEN FORAL 201/2014, de 18 de marzo, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas correspondientes al período impositivo 2013, así como las formas, plazos y lugares de presentación e ingreso (BOG nº 57 de 25-03-2014).

Al igual que en años anteriores, la finalización del año 2013 ha supuesto el cierre del período impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el consiguiente devengo del Impuesto, que con carácter general se produce el 31 de diciembre. Y como en años precedentes, corresponde ahora a los obligados tributarios liquidar este Impuesto.

La presente campaña, sin embargo, está investida de un carácter especial, toda vez que será el último período impositivo en el que el Impuesto se liquida con arreglo a lo previsto en la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre. La aprobación de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha supuesto la derogación de su antecesora, la citada Norma Foral 10/2006, de manera que la próxima campaña se realizará bajo la vigencia de la nueva Norma Foral 3/2014.

Por otra parte, la finalización del ejercicio ha supuesto también el devengo, por primera vez, del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, aprobado por la Norma Foral 10/2012, de 18 de diciembre. Este Impuesto ha venido a sustituir al Impuesto sobre el Patrimonio, que durante los últimos años de su aplicación, en los períodos impositivos 2011 y 2012, fue regulado a través de la Norma Foral 6/2011, de 26 de diciembre.

La autoliquidación del nuevo Impuesto se deberá realizar mediante el modelo 714, que para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013 pasa a ser el modelo de autoliquidación

del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas.

ORDEN FORAL 223/2014, de 21 de marzo, por la que se amplía el plazo de presentación del modelo 720 durante 2014 (BOG nº 59 de 27-03-2014).

Por Orden Foral 1094/2013, de 19 de diciembre, se aprobó el modelo 720, de declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, así como sus formas de presentación y diseños lógicos.

La obligación de información recogida en la citada orden foral se implanta por primera vez para 2014, con relación a los bienes y derechos situados en el extranjero de los que sea titular el obligado tributario en el año 2013.

Su artículo 5 establece que la presentación del modelo 720 se realizará entre el 1 de enero y el 31 de marzo del año siguiente a aquel al que se refiera la información a suministrar.

Atendiendo al rigor del régimen sancionador establecido para los casos de incumplimiento de dicha obligación de información, y la repercusión que dicho incumplimiento puede tener en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades, se estima conveniente ampliar el plazo de presentación del modelo 720, para facilitar el cumplimiento de dicha obligación en el primer ejercicio de su implantación.

ORDEN FORAL 21/2014, de 22 de enero, por la que se modifican las Órdenes Forales 113/2009, de 16 de febrero, y 796/2013, de 25 de septiembre, de los Impuestos Especiales. CORRECCIÓN DE ERRORES (BOG nº 61 de 31-03-2014).

Convenios de colaboración entre la Diputación Foral de Gipuzkoa y los Ayuntamientos guipuzcoanos para la recaudación en ejecutiva de los ingresos de derecho público propios de éstos (BOG nº 23 de 05-02-2014).

Convenios para la gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y del Impuesto sobre Actividades Económicas entre la Diputación Foral de Gi-

puzkoa y los Ayuntamientos guipuzcoanos (BOG nº 23 de 05-02-2014).

Convenios de colaboración suscritos para la cesión de información de carácter tributario (BOG nº 26 de 10-02-2014).

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (OCTUBRE 2013 - MARZO 2014)

I. INTRODUCCIÓN

- 1.1 Fin de la Presidencia lituana
- 1.2 Inicio de la Presidencia griega

II. FISCALIDAD DEL AHORRO

- 2.1. Reforma de la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro
- 2.2. Decisión del Consejo relativa a la celebración del Acuerdo entre la UE y la República Francesa para la aplicación, en la colectividad de San Bartolomé, de la legislación de la Unión sobre fiscalidad del ahorro y cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad

III. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

- 3.1 Avances en la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS)
- 3.2 Nueva propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes

IV. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- 4.1 Propuesta de Directiva sobre una declaración de IVA normalizada
- 4.2 La miniventanilla única del IVA
- 4.3 El IVA en el tratamiento de los bonos

V. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

VI. IMPUESTOS ESPECIALES

- 6.1 Imposición de los productos energéticos y de la electricidad

VII. COOPERACION Y FRAUDE FISCAL

- 7.1 Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad - inclusión del modelo de la OCDE
- 7.2 Standard global único de la OCDE sobre el intercambio automático de información
- 7.3 Informe de la Comisión sobre la aplicación del Reglamento 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido
- 7.4 Informe de la Comisión - Séptimo informe basado en el artículo 12 del Reglamento 1553/89 sobre los procedimientos de recaudación y control del IVA
- 7.5 La Comisión propone una cooperación más fuerte con países no miembros de la UE sobre IVA
- 7.6 La Comisión va a abordar la discriminación fiscal contra los ciudadanos de la UE en situación de movilidad

VIII. PROCEDIMIENTOS

- 8.1 Dictámenes motivados
- 8.2 Procedimientos de infracción
- 8.3 Conclusiones/Sentencias del Tribunal de Justicia de la UE

IX. INFORMES Y PUBLICACIONES

X. CONFERENCIAS

10.1 Foro de la Fiscalidad 2013, 18 de noviembre de 2013

10.2 Foro Europeo de Competencia 2014, 11 de febrero de 2014

I. INTRODUCCIÓN

La política fiscal en la Unión Europea (UE) se compone de dos ramas: la fiscalidad directa, que es competencia exclusiva de los Estados miembros, y la fiscalidad indirecta, que afecta a la libre circulación de mercancías y a la libre prestación de servicios.

En materia de fiscalidad directa, los Estados miembros han tomado medidas para evitar la evasión fiscal y la doble imposición. Por otra parte, la política fiscal sirve para evitar que la competencia entre los Estados miembros resulte falseada por la disparidad de tipos y regímenes de imposición de la fiscalidad indirecta.

Se han establecido asimismo medidas para evitar efectos negativos en la competencia fiscal si las empresas efectúan transferencias entre los Estados miembros de la UE.

1.1 Fin de la Presidencia lituana

Algunos de los logros fundamentales conseguidos por la Presidencia lituana del Consejo de la UE en el segundo semestre de 2013 fueron la aprobación del Marco Financiero Plurianual, el presupuesto anual de 2014 y el refuerzo de la Asociación Oriental.

Durante su primera presidencia del Consejo de la UE, Lituania concentró sus esfuerzos en mejorar la capacidad de la Unión para dar una respuesta adecuada a los desafíos económicos, financieros y sociales. El Ministro de Asuntos Exteriores lituano Linas Linkevičius, al ceder la Presidencia al Viceministro griego de Asuntos Europeos Dimitris Kourkoulas, manifestó que "hace seis meses sucedimos a Irlanda en la Presidencia con gran entusiasmo y esperanza.

Ahora nos encontramos más fuertes, experimentados y orgullosos de haber servido a Europa con éxito. Alrededor de 130 expedientes legislativos y 250 expedientes no legislativos, así como 50 conclusiones del Consejo han contribuido sin duda a una Europa más creíble, en crecimiento y más abierta".

Una Europa creíble

La Presidencia lituana ha hecho avanzar el expediente de la unión bancaria, completando su primer pilar – el mecanismo único de supervisión – destinado a evitar crisis financieras y de deuda.

La Presidencia también ha alcanzado un acuerdo con el Parlamento Europeo en materia de Directivas sobre rescate y resolución bancarias y sobre sistemas de garantías de depósitos, las cuales crearán una base sólida para una mayor estabilidad financiera en la UE.

En los últimos días de la Presidencia, el Consejo también acordó su posición sobre el mecanismo único de resolución, otro elemento importante de la unión bancaria.

Una Europa en crecimiento

Uno de los resultados más importantes en este ámbito fue el paquete presupuestario: la votación del Marco Financiero Plurianual y el acuerdo sobre actos jurídicos relativos al MFP, sobre el presupuesto anual de 2014 y sobre el gasto adicional para 2013.

El Ministro Linkevičius dijo que "aunque nos llevó la mayor parte del tiempo y fue objeto de los debates más reñidos, estamos contentos de que este paquete abra a nuestros ciudadanos posibilidades de recurrir a los programas ya a partir del 1 de enero de 2014. Los programas destinados al empleo juvenil, la ciencia, la investigación y la innovación harán que Europa sea más competitiva en el mercado mundial".

Una Europa abierta

En lo referente a la agenda comercial de la UE, la Presidencia lituana finalizó las tres primeras ron-

das de negociaciones de la Asociación Transatlántica de Comercio e Inversión y de conversaciones sobre libre comercio con Canadá.

Uno de los momentos destacados de la Presidencia fue la Cumbre de la Asociación Oriental celebrada en noviembre en Vilnius. "La fuerte presencia de Estados miembros en Vilnius, la solidaridad expresada y los francos debates sobre el futuro reforzaron la Asociación Oriental", destacó el Ministro Linkevičius.

Asimismo se consiguieron los siguientes resultados:

- se avanzó en la agenda de ampliación, en especial con Turquía, Serbia y Montenegro
- se rubricó el acuerdo de asociación política e integración económica con Moldavia y Georgia
- se firmó un acuerdo de facilitación de visados con Azerbaiyán.

En enero de 2014, Lituania cedió la Presidencia del Consejo a Grecia.

1.1 Inicio de la Presidencia griega

El 8 de enero, en Atenas, Grecia inició oficialmente su turno semestral en la presidencia rotativa del Consejo de la UE, que se prolongará hasta finales de junio de 2014.

Para su quinto programa de Presidencia, Grecia ha optado por el lema "Europa, nuestra búsqueda común". El programa se centra en cuatro ámbitos principales: crecimiento, empleo y cohesión; mayor refuerzo de la Unión Monetaria y Económica (UEM); migración, fronteras y movilidad; y política marítima.

Sin duda, el principal objetivo de la Presidencia griega en este ámbito es salvaguardar la estabilidad de la moneda común.

La prioridad fundamental en este ámbito es avanzar en la creación de la unión bancaria. La Presidencia griega pretende alcanzar un

acuerdo con el Parlamento Europeo sobre el mecanismo único de resolución antes de que finalice la actual legislatura de este último, en abril de 2014.

La dimensión social de la UEM es otro ámbito prioritario para la Presidencia. El Consejo Europeo convino en diciembre de 2013 en que se trata de un pilar clave para reforzar la UEM.

Por otra parte, la Presidencia tiene intención de proseguir los debates sobre las "asociaciones para el crecimiento, el empleo y la competitividad", concebidas para incentivar las reformas estructurales y la inversión en políticas destinadas a potenciar el crecimiento y la creación de empleo en los Estados miembros.

Se ocupará además de la aplicación efectiva de los mecanismos de gobernanza económica, entre ellos el buen funcionamiento del ejercicio 2014 del Semestre europeo.

Los expedientes sobre fiscalidad, en particular los relativos a la evasión fiscal y el fraude fiscal, se encuentran también entre las prioridades de la Presidencia. Confía en alcanzar un acuerdo político sobre la Directiva relativa a la cooperación administrativa para ampliar el intercambio automático de información. Se dedicará asimismo a asegurar la adopción de la Directiva revisada sobre la fiscalidad del ahorro antes de marzo de 2014 y a avanzar con otros expedientes sobre fiscalidad, como las Directivas sobre el IVA y la Directiva relativa al impuesto sobre las transacciones financieras (con una cooperación más intensa).

En lo que se refiere a la reforma de la supervisión del sector financiero, el acuerdo sobre el marco actualizado para la lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo ocupa un lugar preeminente en el orden del día de la Presidencia. El objetivo aquí también es completar los trabajos sobre la supervisión de los mercados de capitales avanzando con las directivas sobre los mercados de instrumentos financieros (los expedientes denominados RMIF y DMIF).

II. FISCALIDAD DEL AHORRO

2.1 Reforma de la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro

Contexto

La propuesta de Directiva¹ del Consejo por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE² en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses (conocida como la "Directiva sobre fiscalidad del ahorro") se presentó en 2008 y pretende reflejar la evolución de los productos de ahorro y del comportamiento de los inversores desde que se inició su aplicación en 2005. Su objetivo es fortalecer la normativa de la UE en materia de fiscalidad del ahorro.

Su objetivo es, además, ampliar el ámbito de aplicación de la Directiva para incluir toda la renta del ahorro, así como los productos que generen intereses o un rendimiento equivalente, e introducir un "planteamiento transparente" en relación con la identificación de sus beneficiarios (se adoptarán "medidas razonables para establecer la identidad del beneficiario efectivo") para evitar que se eluda el cumplimiento de la Directiva.

La Directiva 2003/48/CE exige que los Estados miembros intercambien información de tal modo que los pagos de intereses efectuados en un Estado miembro a residentes de otros Estados miembros tributen con arreglo a la legislación del Estado de domicilio fiscal. Durante un periodo transitorio, Luxemburgo y Austria impondrán en su lugar una retención en origen sobre los intereses abonados a ahorradores residentes en otros Estados miembros, en lugar de proporcionar informa-

ción sobre los ahorradores. Luxemburgo ha anunciado recientemente que, a partir del 1 de enero de 2015, renunciará a hacer uso de los acuerdos transitorios e intercambiará información automáticamente de conformidad con lo dispuesto en la Directiva 2003/48/CE.

Según los acuerdos firmados con la UE en 2004, Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino aplican medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE. Las mismas medidas se aplican en virtud de acuerdos bilaterales celebrados con cada uno de los Estados miembros en diez territorios independientes y asociados de los Países Bajos y del Reino Unido (Guernsey, Jersey, la Isla de Man y siete territorios caribeños).

La aplicación práctica de la Directiva 2003/48/CE y de los Acuerdos ha revelado ineficiencias e importantes lagunas que facilitan el fraude y la evasión fiscal. Por esta razón, en 2008, la Comisión presentó la propuesta para modificar la Directiva a fin de aumentar su eficacia.

Además, para adecuar la futura nueva norma, el Consejo de Ministros de la UE de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) de mayo de 2013 adoptó un mandato para que la Comisión Europea negocie una serie de acuerdos en materia de fiscalidad del ahorro con Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino que garanticen que los cinco países sigan aplicando medidas equivalentes a la Directiva que se está modificando.

Pocos avances

Este dossier legislativo se trató en la reunión del Grupo de Trabajo del Consejo de fiscalidad directa el 9 de octubre de 2013 con el objetivo de ir avanzado en los trabajos para aprobar el texto de la propuesta de Directiva antes de final de año, como se indicó en el mandato del Consejo Europeo.

El Consejo ECOFIN de 15 de noviembre de 2013³

¹ COM (2008) 727 de 13.11.2008. *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.*

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0727:FIN:ES:PDF>

² Directiva 2003/48/CE de 03.06.2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:ES:PDF>

³http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/139626.pdf

debatir sobre esta propuesta. Los Ministros apoyaron ampliamente la propuesta de Directiva siguiendo el calendario de trabajo marcado por el Consejo Europeo de mayo⁴ instando a la adopción de la Directiva antes de fin de año. Posteriormente, se volvió a discutir en el Consejo de 10 de diciembre⁵ y aunque se apoyó al texto, Luxemburgo y Austria mantuvieron sus reservas. Tomando nota de los comentarios, la Presidencia se comprometió a enviar un informe al Consejo Europeo señalando que la Directiva no se había podido adoptar en el tiempo previsto.

Según el artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE), esta Directiva requiere unanimidad para que se adopte en el Consejo, previa consulta al Parlamento Europeo.

2.2 Decisión del Consejo relativa a la celebración del Acuerdo entre la UE y la República Francesa para la aplicación, en la colectividad de San Bartolomé, de la legislación de la Unión sobre fiscalidad del ahorro y cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad

En el ECOFIN de 15 de noviembre⁶ de 2013, los Ministros adoptaron una Decisión relativa a la celebración del Acuerdo entre la UE y la República Francesa para la aplicación, en la colectividad de San Bartolomé, de la legislación de la Unión sobre fiscalidad del ahorro y cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad

El Acuerdo viene motivado por el cambio del estatus jurídico de este territorio que deja de ser una región ultraperiférica de la Unión para acceder al estatuto de país y territorio de ultramar. El acuerdo pretende mantener la aplicación del acervo comunitario en este ámbito.

⁴http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ec/137213.pdf

⁵http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/140041.pdf

⁶http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/139626.pdf

III. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

3.1 Avances en la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS)

La Comisión Europea presentó esta propuesta de Directiva sobre BICCS en marzo de 2011⁷. El objetivo de la propuesta es doble: por una parte, establecer en la UE un sistema común de cálculo de la base del impuesto de sociedades, que existiría en paralelo con los sistemas nacionales de los Estados miembros y sería facultativo para las empresas; por otra, permitir la consolidación de los beneficios y pérdidas de los grupos empresariales que hayan optado por participar en el sistema. Los Estados miembros mantendrán plenamente su derecho soberano a fijar sus tipos de impuestos de sociedades. La propuesta de Directiva se ha debatido en el Parlamento Europeo y se sigue tratando en el Consejo de la UE.

Este dossier legislativo se trató en las reuniones del Grupo de Trabajo del Consejo de fiscalidad directa el 23 de octubre y 5 de diciembre de 2013 y 7 de enero de 2014 bajo las Presidencias lituana y la griega.

Reunión de 23 de octubre

Se trató sobre el Capítulo V (Periodificación y cuantificación, artículos del 17 al 31) y parte del Capítulo VI (Amortización del inmovilizado).

Se discutió sobre el devengo de los ingresos y de los gastos deducibles. También sobre las existencias y productos en curso. En este punto, la mayoría de las delegaciones se declararon contrarias al método LIFO, última entrada, primera salida (last-in, first out). En el tema de las pensiones, la Presidencia presentó un documento para la reflexión.

⁷ COM (2011) 121 final de 16.3.2011. Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:ES:PDF>

En el capítulo de amortización del inmovilizado, la cuestión que más controversia generó fue la relativa a los elementos del inmovilizado amortizables de forma individual.

Reunión de 5 de diciembre

Durante la reunión se trató sobre parte del Capítulo VI (Amortización del inmovilizado), el Capítulo VII (Pérdidas), el Capítulo IV (Cálculo de la base imponible) y el artículo 80 (norma general antifraude).

En relación con el artículo 36 - Elementos del inmovilizado amortizables de forma individual, la delegación francesa presentó su propia propuesta. Para el inmovilizado material a medio plazo, menos de 8 años, proponía 3 categorías: 1) equipamiento, herramientas, material de oficina – tasa anual del 20% de la base de amortización; 2) equipamiento de transportes (taxis, vehículos de autoescuela) – tasa anual del 25%; 3) accesorios e instalaciones (de oficina, cámara frigoríficas) – tasa anual del 15%. Se trata de una propuesta que fusiona la estructura de amortización lineal con la armonización en grupo (pooling). La Comisión señaló que la propuesta francesa es útil.

Sobre las pérdidas que recoge el artículo 43, la Comisión concluyó que era importante poner un límite temporal. El cálculo de la base imponible fue igualmente objeto de discusión y sobre la norma general antifraude varias delegaciones propusieron que se incluyeran las disposiciones de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales.

Reunión de 7 de enero

En esta reunión se hizo un examen de las definiciones propuestas en el texto (artículo 4), de los métodos de medida para existencias (artículo 21), del reglamento de limitación de gastos financieros (artículo 14a), de los créditos de dudoso cobro (artículo 27) y de las pérdidas (artículo 43).

3.2 Nueva propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes

La Comisión Europea presentó la propuesta de Directiva⁸ el pasado 25 de noviembre de 2013. El problema de la erosión de la base tributaria de las sociedades figura entre las prioridades políticas máximas de varios países dentro y fuera de la UE y ha sido tratado en recientes reuniones del G20 y del G8. Asimismo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) está avanzando en sus trabajos sobre erosión de la base tributaria y transferencia de beneficios (BEPS). Según la Comisión, la doble no imposición requiere una actuación urgente y coordinada en la UE.

El Grupo del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas puso en evidencia en 2009 un ejemplo específico de doble no imposición como son las asimetrías de determinados mecanismos financieros híbridos. Los mecanismos de préstamo híbrido son instrumentos financieros que presentan características tanto de deuda como de capital. Debido a las diferentes consideraciones fiscales otorgadas por los Estados miembros a los préstamos híbridos (capital o deuda), los pagos en concepto de préstamo híbrido transfronterizo se tratan como un gasto deducible fiscalmente en un Estado miembro (el Estado miembro del pagador) y como distribución de beneficios exenta de impuestos en el otro Estado miembro (el Estado miembro del beneficiario), provocando así una doble no imposición no deliberada.

Para resolver este problema, en mayo de 2010, el Grupo del Código de Conducta acordó unas directrices según las cuales el Estado miembro de destino debe atenerse a la consideración fiscal que otorga el Estado miembro de origen a los pagos en concepto de préstamos híbridos (es

COM (2013) 814 de 25.11.2013. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0814:FIN:ES:PDF>

decir, que no debe concederse una exención fiscal en relación con los pagos en concepto de préstamo híbrido deducibles en el Estado miembro de origen).

Sin embargo, la solución aportada por el Grupo del Código de Conducta no puede aplicarse sin problemas en virtud de la Directiva 2011/96/UE6 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. En esta Directiva, siempre que se cumplan varias condiciones de elegibilidad, se obliga a los Estados miembros a aplicar una exención fiscal (o a otorgar el derecho a deducción de la imposición que se haya producido en el extranjero) en relación con las distribuciones de beneficios recibidas por sociedades matrices de las filiales de otro Estado miembro. Así es incluso si la distribución de beneficios se ha considerado un pago deducible fiscalmente en el Estado miembro de residencia de la filial que efectúa el pago. En este sentido, la Comisión ha considerado necesario enmendar la Directiva.

Modificaciones propuestas

Artículo 1

La Directiva propuesta permitiría a los Estados miembros adoptar medidas para prevenir el fraude y la evasión fiscal. A este respecto, los servicios de la Comisión han recordado que el fraude fiscal es una forma de evasión de impuestos deliberada que, en general, es sancionable penalmente y que la evasión fiscal incluye, en general, planes ilegales para ocultar o ignorar la obligación de tributar.

Además, para luchar contra el riesgo de abusos, se propone sustituir la disposición vigente contra las prácticas abusivas por una norma común contra las prácticas abusivas (GAAR), sobre la base de la cláusula similar incluida en la Recomendación sobre la planificación fiscal agresiva.

Artículo 4

Con la modificación propuesta, el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro de

su establecimiento permanente denegarán la exención fiscal en relación con las distribuciones de beneficios que sean deducibles por la filial de la sociedad matriz.

Por consiguiente, en la letra a) del apartado de referencia, se especifica que el Estado miembro de la sociedad beneficiaria (sociedad matriz o su establecimiento permanente) solo se abstendrá de gravar las distribuciones de beneficios en la medida en que estas no sean deducibles en el Estado miembro de origen (es decir, en el Estado miembro de la filial que los distribuya). Así pues, el Estado miembro de la sociedad beneficiaria gravará la parte de los beneficios que sea deducible en el Estado miembro de origen.

Reunión de 10 de enero

Este dossier legislativo se trató en la reunión del Grupo de Trabajo de fiscalidad directa el 10 de enero de 2014 bajo la Presidencia griega. Todos los Estados apoyaron la propuesta aunque algunas delegaciones presentaron reservas de estudio. Sobre la GAAR, la mayoría de los Estados se mostraron de acuerdo.

La fecha propuesta para poner en vigor las disposiciones de la Directiva es el 31 de diciembre de 2014. Algunos países comentaron que es poco tiempo.

IV. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La base fundamental de la normativa de la Unión Europea sobre el Impuesto de Valor Añadido (IVA) desde el año 2007 es la Directiva 2006/112/CE, también conocida como la "Directiva del IVA"⁹. Este texto legislativo se trata en realidad de una refundición de la Sexta Directiva sobre el IVA de 1977, que ha ido modificándose a lo largo de los años. Esta refundición reúne diversas disposiciones en un único acto legislativo.

⁹ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido IVA (DO L 347 de 11.12.2006, p. 1).

La Directiva 2006/112/CE, a su vez, ha sido modificada varias veces en los últimos años y una versión consolidada y sin valor legal vinculante fue publicada en enero de 2010 en el Diario Oficial de la UE¹⁰.

4.1 Propuesta de Directiva sobre una declaración de IVA normalizada¹¹

En octubre de 2013, la Comisión presentó una propuesta de Directiva en lo que respecta a una declaración de IVA estándar en todos los países miembros de la Unión Europea.

La propuesta de Directiva, que deberá ser aprobada por el Consejo tras la correspondiente consulta en el Parlamento Europeo, simplificará la información que las empresas tendrán que proporcionar a las Haciendas de sus respectivos países. Así, la declaración tendrá solo 5 casillas a cumplimentar. No obstante, los Estados miembros podrán exigir varios elementos normalizados adicionales, hasta un máximo de 26 casillas. En la actualidad, hay países, como Hungría, donde hay que rellenar alrededor de 100, y en Italia la cifra asciende a 586. En España hoy en día hay que completar 50.

Según la normativa propuesta, las declaraciones del IVA normalizadas tendrán que presentarse cada mes, pero las microempresas solo estarán obligadas a hacerlo una vez cada tres meses. Con ello se pretende facilitar las cosas a las sociedades más pequeñas, que generalmente tienen menos recursos. Además, se suprimirá la obligación de presentar una declaración anual recapitulativa, una medida exigida hoy en día en algunos países, como en el caso de España.

Por otra parte, el formulario podrá presentarse en formato electrónico en toda la UE, con el fin de reducir las trabas burocráticas y los obstáculos comerciales en el mercado único.

Esta declaración normalizada sustituirá a las declaraciones que se realizan actualmente en cada Estado. Habrá que cumplimentarla en el idioma del país donde se presente, pero la Comisión señala que será muy fácil hacerlo, incluso si es en una lengua extranjera, ya que la descripción estará disponible en todos los idiomas oficiales de la UE. Algirdas Semeta, Comisario europeo de Fiscalidad, consideró que el sistema propuesto tendrá "ventajas para todos", ya que las empresas disfrutarán de trámites "más sencillos, costes más bajos y menos papeleo". Los Gobiernos, por su parte, recaudarán más, ya que esta herramienta facilitará los trámites para pagar el gravamen.

El sistema actual del IVA exige que las empresas cumplimenten declaraciones periódicas en las que facilitan información detallada necesaria para el pago y control del IVA. Esto puede resultar especialmente complejo si se presentan declaraciones en diferentes Estados miembros. La complejidad se debe a que deben facilitarse datos distintos, la información no cuenta con unas definiciones armonizadas, no existe una buena orientación común, las normas y procedimientos son diferentes para la presentación y las correcciones, y debe utilizarse la lengua nacional. Todo ello produce un aumento de las cargas administrativas que recaen sobre las empresas, reduce la exactitud y la puntualidad de las declaraciones y restringe el comercio transfronterizo.

Para abordar estos problemas, la Comisión recabó las opiniones de los interesados acerca de una declaración de IVA normalizada a través de la consulta del Libro Verde sobre el futuro del IVA¹². Las positivas respuestas de las partes interesadas llevaron a la Comisión a incluir en la Comunicación sobre el futuro del IVA¹³ el compromiso de presentar una propuesta de declaración de IVA normalizada antes de que acabara el año 2013.

Esta propuesta apoya otras iniciativas de la Comisión. El Programa de Acción para la Reducción de las Cargas Administrativas en la UE está asis-

¹⁰http://eur-lex.europa.eu/Result.do?T1=V3&T2=2006&T3=112&RechType=RECH_consolidated&Submit=Search

¹¹<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0721:FIN:ES:PDF>

¹² COM(2010) 695 final.

¹³ COM(2011) 851 final.

tido por un grupo de alto nivel, en vigor hasta octubre de 2014, que asesora a la Comisión sobre la reducción de las cargas administrativas relacionadas con la legislación de la UE. Se centra en las PYME y las microempresas, así como en la manera de hacer más eficaces las administraciones públicas de los Estados miembros, de modo que respondan a las necesidades de las partes interesadas a la hora de aplicar la legislación de la UE. La declaración de IVA normalizada entra en el marco de estos objetivos de reducción de las cargas administrativas.

Reducir la burocracia en beneficio de las PYME es un objetivo fundamental de la Comisión partiendo de la base del principio de «pensar primero a pequeña escala» de la Ley de la Pequeña Empresa. La reciente Comunicación denominada Normativa inteligente: Responder a las necesidades de las pequeñas y medianas empresas, ha señalado, a partir de una encuesta en línea de las PYME, que la Directiva sobre el IVA es uno de los ámbitos de legislación de la UE que da lugar a más cargas administrativas. La declaración de IVA, en particular, es un ámbito en el que las divergencias constituyen un obstáculo para el comercio en la UE. La presente propuesta tiene por objeto reducir las cargas administrativas que recaen sobre todas las empresas, y en particular sobre las PYME, y se destaca en la Comunicación sobre normativa inteligente¹⁴.

Las empresas se quejan cada vez más de que, al ejercer su actividad en la UE, puede resultar difícil cumplir las normas sobre el IVA. Esto puede ser especialmente cierto en el caso del comercio electrónico y la entrega de bienes en el mercado interior, cuando el adquirente es un particular y el proveedor debe registrarse, declarar y pagar el IVA en el Estado miembro del cliente. Estas obligaciones pueden crear obstáculos al comercio transfronterizo y una declaración de IVA normalizada puede reducirlos. Por ello, el Acta del Mercado Único II¹⁵ invita a introducir una declaración de IVA normalizada.

¹⁴ COM(2013) 122 final.

¹⁵ COM(2012) 573 final.

Por otra parte, una consolidación fiscal que favorezca el crecimiento es una de las cinco prioridades del Estudio Prospectivo Anual sobre el crecimiento de 2014. Dado que el IVA representa alrededor del 21 % de los ingresos fiscales nacionales, y que el 12 % de los ingresos por IVA no se recaudan, es necesario introducir un sistema de IVA más eficiente con respecto al fraude. El oportuno intercambio de información entre Estados miembros es un elemento fundamental para disminuir el fraude, y la mejora de su aplicación y una declaración de IVA normalizada pueden ayudar a este respecto.

4.2 La miniventanilla única del IVA

La miniventanilla única entrará en vigor el 1 de enero de 2015 y permitirá a los sujetos pasivos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos en Estados miembros en los que no cuenten con un establecimiento liquidar el IVA adeudado por la prestación de dichos servicios a través de un portal web en el Estado miembro en el que estén identificados.

Este régimen es opcional y constituye una medida de simplificación tras el cambio de las normas que regulan el lugar de la prestación de un servicio en lo referente al IVA, en el sentido de que la prestación del servicio tiene lugar en el Estado miembro del cliente y no en el Estado miembro del proveedor. El régimen permite a estos sujetos pasivos evitar tener que registrarse en cada Estado miembro de consumo. La miniventanilla única reproduce el régimen vigente hasta 2015 para la prestación de servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos por parte de proveedores no establecidos en la Unión Europea.

En la práctica, de acuerdo con este régimen, un sujeto pasivo que esté registrado en la miniventanilla única en un Estado miembro (el Estado miembro de identificación) presenta trimestralmente por vía electrónica declaraciones del IVA

a través de dicha miniventanilla única detallando los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos prestados a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos ubicados en otros Estados miembros (el Estado o Estados miembros de consumo) junto con el IVA adeudado. A continuación el Estado miembro de identificación transmite dichas declaraciones, junto con el IVA abonado, a los correspondientes Estados miembros de consumo a través de una red de comunicaciones segura.

Las declaraciones de IVA presentadas a través de la miniventanilla única son adicionales a las declaraciones de IVA que presentan los sujetos pasivos en sus respectivos Estados miembros en virtud de las obligaciones establecidas por estos en la materia.

Pueden utilizar la miniventanilla única los sujetos pasivos que estén establecidos en la UE (el régimen de la Unión), así como los sujetos pasivos que no estén establecidos en la UE (el régimen exterior a la Unión). Sin la miniventanilla única, el proveedor tendría que registrarse en cada uno de los Estados miembros en los que preste servicios a sus clientes. El régimen de la miniventanilla única es opcional para los sujetos pasivos.

No obstante, si opta por utilizarlo, el sujeto pasivo debe aplicar dicho régimen en todos los Estados miembros pertinentes. No se trata, por tanto, de un régimen opcional en función del Estado miembro.

La legislación relativa a la miniventanilla única está recogida en una serie de actos legislativos¹⁶. Con objeto de que los sujetos pasivos y los Estados miembros puedan comprender claramente el funcionamiento de la miniventanilla única, la

¹⁶ Legislación aplicable:

- *Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo).*
- *Reglamento (UE) n° 904/2010 del Consejo relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (refundición).*

Comisión Europea ha recogido sus aspectos más destacados en una guía informativa¹⁷.

La guía de la miniventanilla única del IVA tiene como objetivo mejorar el nivel de conocimiento de la legislación de la UE relativa a la miniventanilla única, así como de las especificaciones funcionales y técnicas de los regímenes especiales adoptadas por el Comité permanente de cooperación administrativa (SCAC). Dado que su publicación se ha efectuado con más de un año de antelación con respecto a la fecha de aplicación de la nueva legislación, se espera que estas especificaciones permitan a los Estados miembros transponer la legislación y configurar sus sistemas de TI con un mayor grado de uniformidad y brindar a los sujetos pasivos la información necesaria para adaptarse a tiempo a las nuevas normas.

Esta Guía de la miniventanilla única abarca cuatro procesos o elementos:

- el proceso de registro, incluido el proceso que debe seguirse para darse de baja;
- el proceso de presentación de declaraciones;

• *Reglamento (UE) n° 967/2012 del Consejo por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos.*

• *Reglamento de Ejecución (UE) n° 815/2012 de la Comisión por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) n° 904/2010 del Consejo en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos.*

• *Además, el Comité permanente de cooperación administrativa (SCAC) ha adoptado especificaciones funcionales y técnicas al respecto.*

¹⁷ La versión de la Guía en español se puede descargar de esta dirección: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_es.pdf

- el proceso de pago, incluido el procedimiento de reembolso;
- otros aspectos, como el mantenimiento de registros.

Es conveniente dejar claro que la finalidad de esta guía es abordar la aplicación práctica de la miniventanilla única. Los elementos referentes al lugar de prestación del servicio y la condición del cliente serán objeto de orientaciones adicionales que se publicarán más adelante.

En relación con estos elementos en lo que concierne a la miniventanilla única, es importante aclarar algunos conceptos básicos que se utilizan, como son: sujeto pasivo, Estado miembro de identificación, Estado miembro de consumo, establecimiento permanente y Estado miembro de establecimiento.

1) El concepto de sujeto pasivo

Con arreglo al régimen de la Unión, un sujeto pasivo es una empresa (puede ser una sociedad de capitales, una sociedad de personas o una sociedad unipersonal) que ha establecido su actividad económica o que cuenta con un establecimiento permanente en el territorio de la UE. El sujeto pasivo no puede utilizar la miniventanilla única en relación con los servicios prestados en los Estados miembros en los que cuente con un establecimiento (la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente).

En el marco del régimen exterior a la Unión, un sujeto pasivo es una empresa (puede ser una sociedad de capitales, una sociedad de personas o una sociedad unipersonal) que no está establecida ni cuenta con un establecimiento permanente en la UE, y que no está registrada ni tiene obligación de identificarse a efectos del IVA en la Unión Europea.

2) El concepto de Estado miembro de identificación

El Estado miembro de identificación es aquel en el que el sujeto pasivo se registra para utili-

zar la miniventanilla única y en el que declara y paga el IVA adeudado en el Estado o Estados miembros de consumo.

De acuerdo con el régimen de la Unión, el Estado miembro de identificación ha de ser el Estado miembro en el que el sujeto pasivo haya establecido su actividad económica, es decir, en el que tenga su sede central o en el que ejerza su actividad cuando se trate de una sociedad unipersonal.

No obstante, si el sujeto pasivo no ha establecido la sede de su actividad económica en la UE, el Estado miembro de identificación será un Estado miembro en el que el sujeto pasivo cuente con un establecimiento permanente. Cuando el sujeto pasivo tenga más de un establecimiento permanente, podrá elegir establecer como Estado miembro de identificación cualquier Estado miembro en el que cuente con un establecimiento permanente.

Bajo el régimen exterior a la Unión, el sujeto pasivo puede elegir libremente su Estado miembro de identificación.

3) El concepto de Estado miembro de consumo

El Estado miembro de consumo es aquel en el que el sujeto pasivo presta servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos, a personas que no tienen la condición de sujetos pasivos. En el marco del régimen de la Unión, el sujeto pasivo no puede tener en ese Estado miembro la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente. Bajo el régimen exterior a la Unión, el sujeto pasivo no puede tener en ese Estado miembro ningún tipo de establecimiento ni obligación alguna de registro a efectos del IVA.

En el régimen exterior a la Unión, el Estado miembro de identificación también puede ser el Estado miembro de consumo; en ese caso, el sujeto pasivo utiliza la miniventanilla única para liquidar y pagar el IVA correspondiente

a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos prestados a clientes en el Estado miembro de identificación.

Es importante señalar que los servicios declarados a través de la miniventanilla única han tenido lugar en el Estado miembro de consumo, no en el Estado miembro de identificación ni en el de establecimiento. Por consiguiente, las normas aplicables en el Estado miembro de consumo a la prestación de servicios nacional son de aplicación a los servicios declarados a través de la miniventanilla única. Entre dichas normas figurarían las relativas a la facturación, la contabilidad según el principio de caja y la desgravación por deudas incobrables.

4) El concepto de establecimiento permanente

Para que un establecimiento permanente se considere como tal, debería presentar un grado de permanencia suficiente y una estructura adecuada en términos de dotación de recursos humanos y técnicos para recibir y utilizar o para prestar los respectivos servicios. El mero hecho de contar con un número de identificación a efectos del IVA no significa que el establecimiento cumpla los requisitos para ser considerado permanente.

5) El concepto de Estado miembro de establecimiento

Por Estado miembro de establecimiento se entiende aquel en el que el sujeto pasivo cuenta con un establecimiento permanente. Un sujeto pasivo puede haber establecido su actividad económica en el Estado miembro de identificación y, al mismo tiempo, tener establecimientos permanentes en otros Estados miembros.

Los servicios prestados desde esos establecimientos permanentes a Estados miembros de consumo también deben incluirse en la declaración de IVA presentada a través de la miniventanilla única.

El Estado miembro de establecimiento no puede coincidir con el Estado miembro de consumo; cualquier servicio pertinente prestado en este Estado miembro debe incluirse en la declaración de IVA nacional del establecimiento permanente.

4.3 El IVA en el tratamiento de los bonos (vouchers)

Desde octubre de 2013 se ha seguido debatiendo sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta al tratamiento de los bonos¹⁸.

El propósito que se persigue a través de esta propuesta legislativa es una mayor claridad, que debe hacerse extensiva a las consecuencias que, en el terreno fiscal, conllevan los distintos tipos de bonos cuando se emiten, distribuyen o canjean, ya sea dentro de un mismo Estado miembro o en operaciones que afectan a varios Estados miembros.

Se ha continuado examinando la propuesta de compromiso de la Presidencia (5950/14 FISC15). En el tratamiento de los bonos polivalentes (MPV), ya hay acuerdos entre los Estados miembros: el IVA devenga en el momento en que se canjea el bono, y el sujeto pasivo es responsable del canje. Pero existen algunos puntos sin opinión definitiva.

V. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

El 28 de septiembre de 2011, la Comisión presentó una propuesta de Directiva del Consejo relativa a un sistema común del impuesto sobre las transacciones financieras y por la que se modifica la Directiva 2008/7/CE¹⁹. La base jurídica de la propuesta de Directiva del Consejo era el artículo 113 del TFUE, ya que las disposiciones propuestas

¹⁸<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0206:FIN:ES:PDF>

¹⁹ COM(2011) 594 final.

iban dirigidas a armonizar la legislación relativa a la imposición de las transacciones financieras en la medida necesaria para garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior de las transacciones con instrumentos financieros y evitar el falseamiento de la competencia.

El ECOFIN del 22 de enero de 2013²⁰ autorizó la cooperación reforzada en el ámbito del Impuesto de Transacciones Financieras (ITF) de 11 Estados miembros, incluido España²¹.

La nueva Propuesta de Directiva ITF de febrero de 2013²² fue diseñada para dar cumplimiento a los objetivos que sirvieron de base para su configuración inicial y conserva gran parte de los elementos definitorios incluidos en la versión anterior.

Grava todas las transacciones financieras en las que al menos una parte de la operación esté establecida en alguno de los Estados miembros acogidos al procedimiento ("Estados miembros participantes") y, además, una entidad financiera establecida en alguno de esos Estados miembros sea parte de la transacción, ya sea actuando por cuenta propia, en nombre propio pero por cuenta de terceros o en nombre de una parte de la transacción.

Los principales objetivos de esta propuesta son los siguientes:

- armonizar la legislación relativa a la fiscalidad indirecta sobre las transacciones financieras, lo cual es necesario para garantizar el correcto funcionamiento del mercado interior de las transacciones con instrumentos financieros y evitar un falseamiento de la competencia entre estos últimos, los operadores y los mercados en la Unión Europea en su conjunto, y, al mismo tiempo,

- garantizar que las entidades financieras contribuyan equitativa y sustancialmente a la financiación de los costes generados por la reciente crisis y crear condiciones de igualdad con los demás sectores desde una perspectiva fiscal²³, y

- establecer medidas adecuadas para desincentivar las transacciones que no refuercen la eficiencia de los mercados financieros, complementando así las medidas de regulación encaminadas a evitar crisis futuras.

En un dictamen jurídico del pasado 6 de septiembre de 2013²⁴, el Consejo había concluido que el artículo 4.1. letra f) de la Propuesta de la Comisión vulneraba el Derecho internacional consuetudinario, los derechos de los EEMM no participantes (artículo 327 TFUE), y sería discriminatorio y distorsionaría la competencia en perjuicio de los EEMM no participantes.

Como respuesta a este dictamen, en la reunión del 12 de diciembre de 2013 la Comisión presentó un non-paper. En el mismo, se rechazaba la posición del Servicio Jurídico del Consejo. En particular decía que su propuesta no vulneraría el Derecho Internacional consuetudinario porque ese precepto no exige que el Estado que pretende gravar una determinada operación pruebe ser aquél que tiene "el nexo más fuerte con la operación", sino que basta con que, entre la operación que se quiere gravar y el Estado en cuestión, exista un "nexo suficiente". La Comisión afirma que ese nexo existirá en general en las operaciones a las que se refiere el artículo 4.1.f) y que el supuesto de no sujeción contemplado en

²⁰http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/135290.pdf

²¹http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/en/ecofin/134949.pdf

²²<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0071:FIN:ES:PDF>

²³ Las entidades financieras se han beneficiado ampliamente, de forma directa o indirecta, de las operaciones de rescate y de garantía (pre)financiadas por los contribuyentes europeos a lo largo del período comprendido entre 2008 y 2012. Dichas operaciones, unidas al descenso de la actividad económica causada al propagarse la incertidumbre respecto de la estabilidad del sistema económico y financiero en su conjunto, han deteriorado los saldos de las finanzas públicas en toda Europa en más de un 20 % del PIB. Hay que señalar asimismo que la mayoría de los servicios financieros y de seguros están exentos del IVA.

²⁴<http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=ES&t=PDF&gc=true&sc=false&f=ST%2013412%202013%20INIT>

el artículo 4.3 de la propuesta permitirá corregir los posibles excesos.

Más complicada es la cuestión de la compatibilidad de la propuesta con el artículo 327 TFUE y la libertad de movimiento de capitales. Según el Consejo, la aplicación por los Once de un ITF puede suponer un nuevo obstáculo para la libertad de movimiento de capitales. La Comisión lo niega, pero en su respuesta olvida que la propuesta no se limita a armonizar impuestos nacionales sino que impone la obligación de que los Once creen impuestos sobre transacciones y que la naturaleza de éstos hace inevitable que se generen supuestos de doble imposición en relación con transacciones que queden gravadas también por "stamp duties" como el del Reino Unido.

VI. IMPUESTOS ESPECIALES

6.1 Imposición de los productos energéticos y de la electricidad

En abril de 2011 la Comisión presentó al Consejo una propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/EC²⁵ por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Directiva sobre el Impuesto de la Energía, ETD en inglés). La propuesta busca acercar la ETD a los objetivos de energía y cambio climático de la UE, como requirió el Consejo Europeo en marzo de 2008. En junio y octubre de 2012, el Consejo solicitó continuar con el trabajo y discusiones de la propuesta de la Comisión sobre el impuesto de la energía.

La propuesta ha sido discutida en los grupos de trabajo del Consejo en varias ocasiones, bajo la Presidencia de Hungría, Polonia, Dinamarca, Chipre, Irlanda, Lituania y continúa ahora bajo el mandato griego.

²⁵ DIRECTIVA 2003/96/CE DEL CONSEJO de 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2003L0096:20040501:ES:PDF>

En la reunión del 25 de febrero de 2014, la Presidencia griega presentó la segunda propuesta de consenso para la revisión de la fiscalidad de la energía eléctrica. Se distribuyó el Documento 6306/14²⁶ y un Adenda²⁷ en donde la presidencia griega explicó las modificaciones respecto al texto anterior.

VII. COOPERACION, FRAUDE Y DISCRIMINACIÓN FISCAL

7.1 Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad - inclusión del modelo de la OCDE

La Comisión presentó, el 12 de junio de 2013, la propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad²⁸. El objeto de la propuesta es ampliar el ámbito de aplicación del intercambio automático de información en la UE más allá de lo previsto en las disposiciones actualmente en vigor al respecto, incorporando al mismo, además, los siguientes elementos: dividendos, plusvalías, otras rentas financieras y saldos en cuentas.

Asimismo, los acuerdos que numerosos gobiernos han celebrado, o tienen previsto celebrar, con los Estados Unidos por lo que se refiere a la Ley de lucha contra la evasión fiscal de dicho país (Fo-

²⁶http://register.consilium.europa.eu/content/out?lang=EN&typ=ENTRY&i=SMPL&DOC_ID=ST%206306%202014%20INIT

²⁷http://register.consilium.europa.eu/content/out?lang=EN&typ=ENTRY&i=SMPL&DOC_ID=ST%206306%202014%20ADD%201

²⁸ COM (2013) 348 final de 12.6.2013. Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/direct_tax_directive/com_2013_348_es.pdf

reign Account Tax Compliance Act, "FATCA"²⁹) han dado un nuevo impulso al intercambio automático de información como manera de combatir el fraude y la evasión fiscales.

El 9 de abril de 2013, Francia, Alemania, el Reino Unido, Italia y España anunciaron planes para llevar a cabo una acción piloto en materia de intercambio automático de información utilizando como base el modelo FATCA acordado con Estados Unidos. Los citados Estados miembros hicieron también un llamamiento para que Europa tome la iniciativa en la promoción del intercambio automático de información a escala mundial y manifestaron su deseo de examinar la manera de realizar avances dentro de la UE en la mejora del intercambio de información en materia fiscal entre todos los Estados miembros.

Además, teniendo en cuenta que la OCDE, respaldada por el G20, trabaja para reforzar el intercambio automático de información fiscal, se ha visto la necesidad de que la UE se coordine con la OCDE de forma que se pueda alcanzar una posición coordinada. Se trata de que en el desarrollo de nuevas normas internacionales se tengan en cuenta las disposiciones de la UE sobre intercambio automático de información existentes y viceversa.

- Inclusión del modelo de la OCDE

Para evitar múltiples modelos sobre el intercambio automático de información, se ha acordado que la UE trabaje en paralelo a la OCDE que está desarrollando un modelo mundial. Este enfoque implica la incorporación del modelo mundial de la OCDE a la Directiva 2011/16/UE una vez que esté finalizado.

Esta cuestión se trató en las reuniones del Grupo de Trabajo del Consejo de fiscalidad directa del 9 de octubre, 26 de noviembre y 10 de enero.

²⁹<http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>

Reunión de 9 de octubre

La Presidencia lituana hace una breve presentación y comienzan los debates para que las preocupaciones e intereses de la UE se tengan en cuenta en la elaboración del modelo mundial. Una de estas preocupaciones es la protección de datos y la necesidad de garantizar la compatibilidad de la norma común con la Directiva. Otros temas que se debatieron fueron los mecanismos para incentivar el cumplimiento de países terceros, el formato y métodos a utilizar en la transmisión y aspectos técnicos.

Reunión de 26 de noviembre

La Presidencia anuncia que el grupo de trabajo de la OCDE ha llegado a un consenso sobre los documentos: Model Competent Authority Agreement (Model CAA) – Modelo de Acuerdo de Autoridad Competente y Common Reporting Standard (CRS) – Norma de Información Común. Las delegaciones quieren que haya una norma única en el intercambio automático de información por lo que los trabajos de la UE y la OCDE deben estar coordinados. Proponen que el modelo OCDE se convierta en derecho comunitario.

Reunión de 10 de enero

La Presidencia griega comenta que para incluir los documentos Model CAA y CRS en la Directiva se modificarán algunos artículos y se añadirá un Anexo. Hay un tercer documento (Commentary) que es una guía de interpretación sobre ambos documentos. El servicio jurídico del Consejo explica que el Anexo tiene el mismo status jurídico que la Directiva. El Anexo solo se podrá modificar con un procedimiento legislativo normal, como la Directiva.

7.2 Standard global único de la OCDE sobre el intercambio automático de información

La OCDE, respondiendo al mandato de los líderes del G20 para reforzar las acciones contra la evasión de impuestos y para inyectar más confianza y equidad a los sistemas internacionales de impuestos, presentó el 13 de febrero, un nuevo es-

tándar global único sobre el intercambio automático de información entre las autoridades fiscales en el mundo.

El modelo ha sido desarrollado por la OCDE junto con los países del G20 e incluye el progreso hecho en esta materia dentro de la UE y los esfuerzos para reforzar los estándares internacionales contra el blanqueo de dinero. También reconoce el importante papel que la implementación de la FATCA de Estados Unidos ha tenido en el G20 en relación con el intercambio automático de información en un contexto multilateral.

Se han comprometido a adoptar lo antes posible el modelo más de 40 países. El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con fines Fiscales de la OCDE ha sido designado por parte del G20 para vigilar y revisar la implementación del estándar.

Finalmente, se espera que la OCDE entregue el Commentary detallado sobre el nuevo modelo durante la reunión de los Ministros de finanzas del G20 en septiembre de 2014.

El Comisario de Fiscalidad de la UE, Algirdas Šemeta, ha acogido favorablemente el nuevo estándar global ya que reforzará la lucha contra el fraude y mejorará la transparencia fiscal globalmente. El modelo desarrollado por la OCDE ha contado con un fuerte apoyo y contribuciones de la UE.

7.3 Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la aplicación del Reglamento 904/2010 del Consejo, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido³⁰

El informe de 12 de febrero de 2014 se centra en la recaudación del IVA y los procedimientos de control en los Estados miembros de la UE. Concluye que los Estados miembros tienen que mo-

dernizar sus administraciones sobre IVA para reducir la brecha recaudatoria del IVA, que ha sido estimada en relación con 26 Estados miembros en 193.000 millones EUR en 2011, lo que representa alrededor del 18% del IVA teóricamente exigible o el 1,5% del PIB de dichos Estados miembros. El informe hace recomendaciones a los Estados miembros sobre qué podrían hacer para mejorar sus procedimientos.

7.4 Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo - Séptimo informe basado en el artículo 12 del Reglamento 1553/89 sobre los procedimientos de recaudación y control del IVA³¹

El informe de 12 de febrero de 2014 explica cómo la cooperación administrativa y otras herramientas disponibles pueden utilizarse efectivamente para combatir el fraude en el IVA en la UE. Señala que los Estados deben esforzarse más para fortalecer la cooperación transfronteriza y recomienda soluciones tales como las auditorías conjuntas, la cooperación administrativa con terceros países, más recursos para investigaciones y controles, e intercambio automático de información entre todos los Estados miembros de la UE sobre IVA.

7.5 La Comisión propone una cooperación más fuerte con países no miembros de la UE sobre IVA³²

Como parte del programa de lucha contra el fraude, la Comisión Europea lanzó, el 6 de febrero, un proceso para comenzar las negociaciones con Rusia y Noruega sobre cooperación administrativa en el ámbito del IVA. El objetivo principal de estos acuerdos será establecer un marco de asistencia mutua en la lucha contra el fraude del IVA transfronterizo y ayudar a cada país a recaudar el IVA que se le debe. El fraude del IVA de operadores de terceros países se da particularmente en los sectores de telecomunicaciones y los servicios electrónicos.

³⁰ [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/com_reports/taxation/com\(2014\)71_es.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/com_reports/taxation/com(2014)71_es.pdf)

³¹ [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/com_reports/taxation/com\(2014\)69_es.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/com_reports/taxation/com(2014)69_es.pdf)

³² http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-121_en.htm

7.6 La Comisión va a abordar la discriminación fiscal contra los ciudadanos de la UE en situación de movilidad

A lo largo de 2014, la Comisión llevará a cabo una evaluación exhaustiva de los regímenes fiscales de los Estados miembros con el fin de determinar si crean situaciones de desventaja para los ciudadanos de la UE en situación de movilidad.

La iniciativa de la Comisión examinará y evaluará si los ciudadanos de la UE que residen en un Estado miembro distinto del propio resultan penalizados por el hecho de que se les aplique una fiscalidad más elevada como consecuencia de su movilidad. Esto podría suceder bien en el Estado miembro de origen, bien en el Estado miembro al que han decidido trasladarse. Los ciudadanos pueden sufrir desventajas fiscales: por la ubicación de sus inversiones o activos, la ubicación del propio contribuyente o simplemente por el cambio de su residencia; por lo que se refiere a sus cotizaciones a regímenes de pensiones, la percepción de las pensiones o las transferencias de pensiones y del capital de seguros de vida; por lo que se refiere a sus actividades por cuenta propia realizadas en otro Estado o debido al mero traslado de tales actividades; por la denegación de determinadas deducciones o bonificaciones fiscales; o por lo que se refiere a su riqueza acumulada.

Teniendo esto en cuenta, la Comisión analizará la situación de diferentes categorías de ciudadanos de la UE: los trabajadores por cuenta ajena, los trabajadores por cuenta propia y los pensionistas. Si se detectan situaciones de discriminación o violaciones de las libertades fundamentales de la UE, la Comisión las señalará a las autoridades nacionales e insistirá en que se introduzcan las modificaciones necesarias. En caso de que persistan los problemas, la Comisión puede iniciar procedimientos de infracción contra los Estados miembros en cuestión.

VIII. PROCEDIMIENTOS

8.1 Dictámenes motivados

20 de noviembre de 2013

La Comisión pide a Francia y a Letonia que apliquen la legislación fundamental de la UE contra la evasión fiscal.

La Comisión ha instado a Francia y a Letonia a incorporar la Directiva sobre la cooperación administrativa a su legislación nacional. Los Estados miembros estaban legalmente obligados a aplicar la presente Directiva a partir del 1 de enero de 2013, pero Francia y Letonia aún no han notificado su transposición completa de las nuevas normas. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a estos dos países ante el Tribunal de Justicia.

La Comisión insta a Chipre a transponer las normas de facturación del IVA.

La Comisión ha solicitado formalmente a Chipre que transponga las normas de la UE sobre facturación del IVA a su legislación nacional. La nueva normativa de facturación del IVA (Directiva 2010/45/UE) entró en vigor el 1 de enero de 2013. Los Estados miembros tenían que haber transpuesto esta Directiva a principios de 2013, pero Chipre no ha notificado a la Comisión las medidas que ha tomado para ello. La petición de la Comisión adopta la forma de dictamen motivado. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a Chipre ante el Tribunal de Justicia.

La Comisión pide a Grecia que ponga fin a sus disposiciones discriminatorias en materia de impuestos sobre sucesiones.

La Comisión ha instado a Grecia a modificar dos normas discriminatorias en materia de impuestos sobre sucesiones. La primera se refiere a una exención fiscal que la legislación griega autoriza para herencias de bienes inmuebles. La exención se concede únicamente a los nacionales de la UE que residen en Grecia sin ser propietarios de

una residencia principal. La Comisión considera que así se discrimina a ciudadanos de la UE y del Espacio Económico Europeo (EEE) que residen fuera de Grecia, lo que constituye un obstáculo a la libre circulación de capitales establecida en los Tratados. La segunda se refiere a un tipo impositivo preferencial para legados a organizaciones sin ánimo de lucro en otros Estados de la UE o del EEE, únicamente en condiciones de reciprocidad. La Comisión considera esta condición de reciprocidad da lugar a un trato discriminatorio que constituye un obstáculo a la libre circulación de capitales. La petición de la Comisión adopta la forma de dictamen motivado. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a Grecia ante el Tribunal de Justicia de la UE.

La Comisión pide a Italia que revise sus normas sobre costes accesorios a las importaciones exentas del pago del IVA.

La Comisión ha pedido formalmente a Italia que adapte sus normas fiscales nacionales en materia de costes accesorios de importación (transporte, seguros, etc.), a la Directiva de la UE sobre el IVA. De conformidad con la legislación de la UE, los costes accesorios de importación, especialmente los de transporte, deben incluirse en la base imponible de la importación, y estar exentos de IVA hasta que la mercancía llega a su primer destino. De conformidad con la legislación italiana, esta exención del IVA para los costes accesorios solo se concede si estos costes ya se han exigido en la frontera. Este planteamiento no está en consonancia con las normas de la UE y puede generar una carga administrativa desproporcionada para los transportistas y los comerciantes. La petición de la Comisión adopta la forma de dictamen motivado. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a Italia ante el Tribunal de Justicia de la UE.

23 de enero de 2014

La Comisión ha pedido a Bélgica que ponga fin a la discriminación de las instituciones de crédito establecidas en otros Estados miembros.

La Comisión ha pedido a Bélgica que enmiende su ley sobre transacciones de determinados valores. Esta ley sólo permite a las instituciones de crédito establecidas en Bélgica operar sistemas de liquidación con la compensación de impuestos. Los sistemas de liquidación en cuestión permiten la tenencia y transferencia de valores de renta fija.

La Comisión no ve ninguna justificación válida para excluir a las entidades de crédito establecidas en otros Estados miembros. Bélgica podría someterlas a los mismos requisitos que las instituciones belgas y utilizar los instrumentos de la UE en materia de cooperación administrativa entre las administraciones tributarias para asegurar el cumplimiento tributario.

Por ello, la Comisión considera que la exclusión de las entidades de crédito establecidas en otros Estados miembros de la UE va en contra de la libre prestación de servicios del artículo 56 del TFUE.

La decisión de la Comisión adopta la forma de un dictamen motivado. En ausencia de una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede denunciar a Bélgica ante el Tribunal de Justicia de la UE.

La Comisión pide a Portugal que tenga en cuenta la depreciación real al gravar los vehículos de segunda mano.

La Comisión ha solicitado formalmente a Portugal modificar su legislación sobre la fiscalidad de los vehículos de segunda mano importados. El cálculo del valor imponible de los vehículos de segunda mano introducidos en Portugal procedentes de otro Estado miembro no tiene en cuenta el valor real del vehículo. No se toma en consideración la depreciación antes de que el vehículo tenga un año y tampoco se tiene en cuenta la depreciación en el caso de vehículos de más de cinco años. Esto puede resultar en una mayor presión fiscal que la aplicada a los vehículos comprados en el país. La solicitud de la Comisión adopta la forma de un dictamen motivado. En ausencia de una respuesta satisfactoria en el

plazo de dos meses, la Comisión puede decidir llevar a Portugal ante el Tribunal de Justicia de la UE.

20 de febrero de 2014

La Comisión ha pedido formalmente a Luxemburgo abolir el régimen fiscal discriminatorio aplicado a los contribuyentes que reinvierten rentas de la propiedad en el extranjero, es decir, fuera de Luxemburgo, pero dentro de la UE/EEE.

Las ganancias de capital provenientes de la venta de los bienes que son reinvertidos en el extranjero están sujetas a impuestos de inmediato, mientras que las mismas ganancias de capital, si se reinvierten en propiedad en Luxemburgo, se benefician de un aplazamiento temporal de impuestos. Esta disposición se aplica a las personas físicas que son dueños de la propiedad en Luxemburgo, independientemente de si son residentes en Luxemburgo o en otro país de la UE/EEE.

Esto constituye una restricción injustificada de la libre circulación de servicios y la libre circulación de capitales establecida, respectivamente, por los artículos 56 y 63 del TFUE, y los artículos correspondientes 36 y 40 del Acuerdo EEE. El Tribunal de Justicia de la UE ya ha dictado una resolución en este sentido en su sentencia de 26 de octubre 2006 en el asunto C-345/05, Comisión v Portugal.

La decisión de la Comisión adopta la forma de un dictamen motivado. Si no recibe una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede decidir llevar a Luxemburgo ante el Tribunal de Justicia de la UE.

8.2 Procedimientos de infracción

20 de noviembre de 2013

La Comisión lleva a Bélgica ante el Tribunal de Justicia por dos disposiciones fiscales discriminatorias.

La Comisión ha decidido interponer un recurso ante el Tribunal de Justicia por cómo Bélgica

aplica un impuesto, por un lado, a parte de los ingresos de sociedades cooperativas y a empresas extranjeras que persiguen un objetivo social y, por otro, a parte de los intereses abonados a empresas extranjeras.

23 de enero de 2014

La Comisión lleva a Portugal ante el Tribunal de Justicia por la fiscalidad de salida para el contribuyente.

La Comisión ha decidido llevar a Portugal ante el Tribunal de Justicia por la discriminación contra los contribuyentes que dejan de ser residentes fiscales en ese país. La Comisión considera que estas disposiciones son incompatibles con el derecho a la libre circulación que establecen los Tratados.

20 de febrero de 2014

La Comisión lleva a Luxemburgo ante el Tribunal de Justicia por el IVA en caso de agrupaciones autónomas de personas.

La Comisión ha decidido llevar a Luxemburgo ante el Tribunal de Justicia de la UE por el régimen de IVA que aplica a grupos independientes de personas. Según la Directiva del IVA, algunos servicios prestados por un grupo a sus miembros están exentos del IVA para evitar que estas operaciones sean más caras para estos miembros, teniendo en cuenta que el IVA no se pueden deducir. Para beneficiarse de la exención deben cumplirse una serie de condiciones estrictas.

En virtud de la ley de Luxemburgo, los servicios prestados por un grupo independiente a sus miembros están libres de IVA, siempre que las actividades gravadas de los miembros no superen el 30% (o el 45 % en determinadas condiciones) de su facturación anual. Los miembros del grupo también pueden deducir el IVA soportado por el grupo en sus compras de bienes y servicios de terceros. Por último, las acciones realizadas por un miembro en su propio nombre pero por cuenta del grupo se consideran fuera del ámbito de aplicación del IVA.

Según la legislación de la UE, con el fin de quedar exentos del IVA, los servicios prestados por un grupo independiente a sus miembros deben ser estrictamente necesarios para sus actividades no sujetas al impuesto o exentas. La regla de Luxemburgo que establece un límite máximo para las operaciones gravadas no cumple esta condición. Por otra parte, no se debería permitir a los miembros del grupo deducir el IVA a cargo del grupo.

En consecuencia, la Comisión Europea considera que la norma luxemburguesa no es compatible con la norma del IVA de la UE. Además, la norma puede producir distorsiones de la competencia.

8.3 Conclusiones/Sentencias del Tribunal de Justicia de la UE

23 de enero de 2014

Conclusiones de la Abogado General en el asunto C-184/11, Comisión/España. La Abogado General Sharpston propone al Tribunal de Justicia que imponga a España una multa de 50 millones de euros por no recuperar las ayudas ilegales concedidas en el País Vasco.

La Abogado General propone al Tribunal de Justicia que imponga a España el pago de una suma a tanto alzado de 50 millones de euros. La Sra. Sharpston no atisba ninguna razón convincente para aumentar o reducir esta cantidad. Se trata de una suma considerable –mayor que cualquier otra suma a tanto alzado impuesta anteriormente por el Tribunal de Justicia–, que probablemente tendrá un fuerte efecto disuasorio en todos los Estados miembros, sin que sea necesario incrementarla. Las conclusiones del Abogado General no vinculan al Tribunal de Justicia. La función del Abogado General consiste en proponer al Tribunal de Justicia, con absoluta independencia, una solución jurídica al asunto del que se ocupa. Los jueces del Tribunal de Justicia comienzan ahora sus deliberaciones sobre este asunto. La sentencia se dictará en un momento posterior.

5 de febrero de 2014

Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE en el asunto C-385/12, Hevis Sport- és Divatkereskedelmi Kft./Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága.

Un impuesto que desfavorece a las empresas vinculadas, dentro de un grupo de empresas, a sociedades establecidas en otro Estado miembro constituye una discriminación indirecta por razón del domicilio de las sociedades.

27 de febrero de 2014

Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE en el asunto C-82/12, Transportes Jordi Besora S.L./Generalitat de Catalunya. El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos es contrario al Derecho de la Unión.

La Directiva sobre los impuestos especiales afecta en particular a los hidrocarburos, como las gasolinas, el gasóleo, el fuelóleo y el queroseno. Esta Directiva fija las reglas relativas a la percepción de impuestos especiales en la Unión, con el fin de evitar que los impuestos indirectos suplementarios obstaculicen indebidamente los intercambios. No obstante, la Directiva prevé que los hidrocarburos puedan estar sujetos a impuestos indirectos distintos del impuesto especial armonizado establecido por dicha Directiva, cuando se cumplen dos requisitos acumulativos. Por un lado, el gravamen debe perseguir una o varias finalidades específicas. Por otro, debe respetar las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.

Basándose en esta posibilidad prevista por la Directiva, España estableció el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH). Este impuesto estaba destinado a financiar las nuevas competencias transferidas a las Comunidades Autónomas en materia sanitaria, además de actuaciones medioambientales en su caso. EL IVMDH estuvo en vigor en España entre el 1 de enero de 2002 y el 1 de enero de 2013, fecha en la que se integró en el impuesto especial sobre los hidrocarburos.

Transportes Jordi Besora, S.L., empresa de transporte de mercancías establecida en la Comunidad Autónoma de Cataluña, abonó, en condición de consumidor final, un importe de 45.632,38 euros en concepto del IVMDH adeudado en relación con los ejercicios fiscales comprendidos entre 2005 y 2008. Al considerar dicho impuesto contrario a la Directiva, esta empresa reclamó la devolución del importe abonado. En este marco, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ha preguntado al Tribunal de Justicia si el IVMDH es compatible con la Directiva sobre los impuestos especiales.

En esta sentencia, el Tribunal de Justicia declara que el IVMDH es contrario a la Directiva sobre los impuestos especiales y considera que tal impuesto carece de finalidad específica en el sentido de la Directiva. Además, la norma española no establece ningún mecanismo de afectación predeterminada a fines medioambientales de los rendimientos del IVMDH. Finalmente, el Tribunal establece que no procede limitar en el tiempo los efectos de esta sentencia, tal y como habían solicitado la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español ya que estas administraciones no obraron de buena fe al mantener este impuesto en vigor durante más de diez años.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE en los asuntos acumulados C-454/12 y C-455/12, Pro Med Logistik GmbH/Finanzamt Dresden-Süd Eckard Pongratz, en calidad de administrador concursal de Karin Oertel/Finanzamt Würzburg. Los taxis y los vehículos de alquiler con conductor pueden gravarse con tipos de IVA distintos cuando concurren determinados requisitos.

El Derecho de la Unión autoriza a los Estados miembros a aplicar un tipo reducido de IVA para el transporte de personas y de sus equipajes. En Alemania, el legislador hizo uso de esta facultad y estableció un tipo impositivo reducido del 7 % para el transporte de personas en taxi, siempre que ese transporte se realizase dentro de un municipio o el trayecto no excediese de 50 kilómetros.

Dos empresas alemanas de alquiler de vehículos con conductor interpusieron recurso ante el Bun-

desfinanzhof (Tribunal supremo federal en materia tributaria de Alemania) al considerar que sus servicios de transporte urbano no debían gravarse, a diferencia de los de los taxis, con el tipo normal de IVA (el 16 % en los ejercicios 2003 a 2006 y el 19 % en el ejercicio 2007). El Bundesfinanzhof solicitó al Tribunal de Justicia una interpretación del Derecho de la Unión.

Mediante esta sentencia, el Tribunal de Justicia establece que el Derecho de la Unión (en particular, el principio de neutralidad fiscal) no se opone a que el transporte urbano efectuado, por una parte, en taxi y, por otra parte, en vehículo de alquiler con conductor, se grave con tipos de IVA distintos (uno reducido y otro normal), cuando concurren dos requisitos: 1) en virtud de las diferentes exigencias legales a las que están sujetos estos dos tipos de transporte, el transporte en taxi debe constituir un aspecto concreto y específico de la categoría de servicios de que se trata (transporte de personas y de sus equipajes) y 2) dichas diferencias deben ejercer una influencia determinante en la decisión del usuario medio de utilizar uno u otro tipo de transporte. Sin embargo, se excluye un gravamen diferente cuando los trayectos se efectúan en condiciones idénticas, como puede ser el caso del transporte de pacientes para una caja del seguro de enfermedad.

IX. INFORMES Y PUBLICACIONES

- Taxation papers, nº 39 de 30 de octubre 2013. Recent Reforms of Tax Systems in the EU: Good and Bad News

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_39.pdf

- Informe de 3 de diciembre de 2013 de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre el funcionamiento de las disposiciones de control informatizado de la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo y la aplicación de las normas de cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales, de

conformidad con el artículo 8, apartado 3, de la Decisión nº 1152/2003/CE, el artículo 45, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE, el artículo 35, apartado 1, del Reglamento (CE) nº 2073/2004 del Consejo y el Reglamento (UE) nº 389/2012

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0850:FIN:ES:PDF>

- Informe de 3 de diciembre de 2013 de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo en virtud del artículo 16 de la Directiva 2007/74/CE del Consejo, relativa a la franquicia del impuesto sobre el valor añadido y de los impuestos especiales de las mercancías importadas por viajeros procedentes de terceros países

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0849:FIN:Es:PDF>

- Taxation papers, nº 40 de 20 de diciembre 2013: A Review and Evaluation of Methodologies to calculate tax compliance costs

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_40.pdf

- Informe sobre los ajustes compensatorios del Foro Conjunto de la UE sobre los Precios de Transferencia

El Foro publicó, en enero de 2014, un informe sobre ajustes compensatorios que ofrece una guía práctica para evitar la doble tributación y la doble no tributación en aplicación de los ajustes compensatorios en vista de que los Estados miembros de la UE tienen diferentes prácticas.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2013/jtpf_009_final_2013_en.pdf

- Taxation papers, nº 41 de 15 de enero 2014: Behavioural Economics and Taxation

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_41.pdf

- Taxation papers, nº 42 de 3 de febrero 2014: Thin Capitalization Rules and Multinational Firm Capital Structure

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_42.pdf

- Estudio de la Comisión Europea sobre la necesidad de favorecer una fiscalidad más ecológica

La Comisión Europea publicó, el 3 de marzo de 2014, un estudio sobre una fiscalidad más ecológica que resalta las ventajas de trasladar la presión fiscal sobre el trabajo hacia el uso de los recursos y la contaminación.

El estudio, basado en datos de doce Estados miembros, indica que desplazar impuestos del trabajo hacia la contaminación (aumentando, por ejemplo, los que gravan las causas que contaminan la atmósfera y el agua) generaría ingresos por valor de 35.000 millones EUR, en términos reales, en 2016 y de 101.000 millones en 2025, y que estas cifras serían aún mayores si se tomaran medidas para eliminar subvenciones perjudiciales para el medio ambiente. Dependiendo del Estado miembro, las ingresos potenciales en 2025 supondrían entre algo más del 1% y un poco más del 2,5% del PIB anual.

http://ec.europa.eu/environment/integration/green_semester/pdf/EFR-Final%20Report.pdf

X. CONFERENCIAS

10.1 Foro de la Fiscalidad 2013, 18 de noviembre de 2013

El Foro, acogido por el Comisario responsable de Fiscalidad y Aduanas, Algirdas Šemeta, es la conferencia anual que reúne a responsables de las políticas, expertos, grupos interesados y público en general para discutir sobre asuntos de fiscalidad.

dad. El tema elegido para esta edición fue "Un sistema de IVA eficiente".

10.2 Foro Europeo de Competencia 2014, 11 de febrero de 2014

El Foro Europeo de Competencia es la conferencia anual organizada por la Comisión Europea con el objetivo de ofrecer un encuentro para el diálogo y el intercambio de ideas entre expertos en la materia. En la edición de 2014, el debate se ha centrado en los retos que la política de competencia afronta en el actual mercado interior europeo.

En el Panel sobre Fiscalidad y Política de Competencia, Ángel Gurría, Secretario General de la OCDE, señaló que la OCDE está inmersa en una intensa actividad enfocada a fortalecer el marco fiscal internacional, promover la transparencia y evitar la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios. La evasión fiscal ha privado a nuestros gobiernos de recursos durante décadas y el problema se ha agravado durante los últimos años, durante los cuales tanto personas físicas como compañías se han esforzado por encontrar las lagunas e inconsistencias de los sistemas legales en diversos países.

Es una cuestión de equidad y eficiencia, y la tributación forma parte del núcleo del estado democrático moderno. Las multinacionales realizan prácticas fiscales agresivas, las cuales ofrecen ventajas competitivas a las que compañías que operan en mercados nacionales no pueden acceder. Los estudios llevados a cabo por la OCDE muestran que estas prácticas resultan en daños para los consumidores, debilitan el crecimiento económico y causan perjuicios a la innovación.

En este sentido, Ángel Gurría adelantó que la OCDE había desarrollado un nuevo estándar global único sobre el intercambio automático de información entre las autoridades fiscales en el mundo.

La política fiscal se sitúa en el núcleo de soberanía estatal. Sin embargo, en un mundo globalizado donde las economías están cada vez más

integradas, los sistemas fiscales nacionales que se diseñan no están alineados entre ellos, lo que puede resultar en doble imposición o doble no imposición. Además, ningún país puede en solitario hacer frente a los nuevos retos. Una respuesta coordinada ayudaría a las empresas, creando seguridad jurídica y evitando la doble imposición. Adicionalmente, ayudaría a los gobiernos a luchar contra la doble no imposición que resulta de la erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios.

Algirdas Šemeta, Comisario Europeo de Fiscalidad, Unión Aduanera, Auditoría y Lucha contra el Fraude Fiscal, explicó que el modelo social y económico europeo se basa en la competencia fiscal. En primer lugar, es esencial para preservar la integridad del mercado interior, basado en la solidaridad, la confianza y el respeto mutuo. Es por ello que la Comisión no puede aceptar medidas nacionales que estimulen la "selección" de impuestos por los ciudadanos y las empresas. Además, la competencia fiscal es crucial para la sostenibilidad fiscal de los Estados Miembros. Cada país debe ser capaz de recaudar los beneficios que le corresponden, y la Unión necesita de instrumentos que permitan trabajar en esta materia desde una perspectiva transnacional. Por último, la competencia fiscal es vital para proteger las prácticas anticompetitivas. Los países no deben compensar las prácticas agresivas que algunas empresas realizan con incrementos de cargas para otras.

La UE debe afrontar los retos que se presentan. La cooperación es todavía muy limitada, y la falta de coordinación resulta en doble tributación y lagunas que la planificación fiscal puede explotar. La postura de la Comisión no aboga por la armonización de los sistemas fiscales nacionales, sino por una política de competencia fiscal. Esta solución podría contener la tendencia de los gobiernos a aplicar medidas fiscales para solucionar todos sus problemas, permitiría competir en calidad y no en cantidad, reduciría las lagunas, aseguraría la estabilidad y crearía sistemas atractivos, simples, transparentes y orientados al crecimiento.

Con estos objetivos, la Comisión Europea utiliza los instrumentos que tiene a su disposición: regulación fiscal, leyes de competencia e instrumentos no legislativos. A pesar de que es una materia para la cual impera la unanimidad, los Estados Miembros reconocen que la normativa europea es necesaria para crear un sistema justo, especialmente en cuanto a impuestos indirectos se refiere.

Entre las iniciativas de la Comisión destaca: la propuesta de base común consolidada para el impuesto de sociedades, la coordinación fiscal, el código de conducta para la tributación de las empresas y el plan de acción para luchar contra la evasión fiscal.

Por último, el Comisario se refirió al modo en que la política de competencia y, en particular, el control de ayudas de Estado, puede reforzar el trabajo en política fiscal. Cualquier ayuda de Estado selectiva que de un tratamiento fiscal preferencial a algunas empresas es contrario a los principios del mercado único. En 2001, la Comisión Europea inició una investigación a gran escala, analizando 15 regímenes fiscales preferenciales. Recientemente, la Comisión está otra vez recabando información sobre las estrategias de planificación fiscal de las ayudas de Estado. Aunque la Comisión no se opone a la planificación fiscal en general, algunas prácticas podrían ser consideradas arbitrarias.

Las políticas fiscal y de competencia se complementan y persiguen un mismo objetivo: asegurar unas reglas de juego uniformes para los países y las empresas, y eliminar las distorsiones del mercado único.



NOTAS SOBRE LAS MODIFICACIONES A INCLUIR EN EL CONCIERTO ECONÓMICO ENTRE EL ESTADO Y EL PAÍS VASCO ACORDADAS POR LA COMISIÓN MIXTA DEL CONCIERTO ECONÓMICO. ALGUNAS OTRAS CUESTIONES PENDIENTES

IDOIA ZAPIRAIN TORRECILLA (*)

El vigente Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, dedica sus artículos 61 y 62 a la regulación de la denominada "Comisión Mixta del Concierto Económico", comisión paritaria integrada, de una parte, por un representante de cada Diputación Foral y otros tantos del Gobierno Vasco y, de otra, por un número igual de representantes de la Administración del Estado, que tiene atribuidas entre otras funciones la de acordar, por unanimidad, las modificaciones de dicho Concierto Económico.

En aplicación de lo previsto en dichos artículos, la Comisión Mixta del Concierto Económico, en su última reunión, celebrada el pasado 16 de enero en Madrid, acordó la introducción de una serie de modificaciones en el texto concertado actualmente vigente, que si bien persiguen como finalidad principal la de concertar los nuevos impuestos que en los últimos tiempos se han introducido en el sistema tributario vigente en Territorio Común también incluye en el mismo otros cambios de interés.

En concreto, tal y como se recoge en el Acta 1/2014 de la referida reunión, los a ella asistentes, convinieron las siguientes modificaciones a introducir en el Concierto Económico vigente:

- Dar nueva redacción a los artículos uno, diez, veintidós, veinticinco, treinta y tres,

treinta y cuatro, treinta y seis, treinta y siete, cuarenta y tres, cuarenta y seis, sesenta y cuatro, sesenta y cinco, y sesenta y seis.

- Adicionar los artículos veintitrés bis, veintitrés ter, veintitrés quáter, veintitrés quinquies, las disposiciones transitorias undécima, duodécima y decimotercera.
- Suprimir la disposición adicional quinta y la disposición transitoria sexta.

Pues bien, las siguientes líneas pretenden, en primer lugar, realizar un breve repaso de las referidas modificaciones para pasar, a continuación, a analizar la conveniencia o la necesidad, según los casos, de incluir en el texto del Concierto Económico otros cambios que ahora han quedado en el tintero.

1.- MODIFICACIONES ACORDADAS POR LA COMISIÓN MIXTA DEL CONCIERTO.

1.1.- Modificaciones incluidas en el Capítulo I dedicado a la regulación de los tributos.

Modificación en la Sección 1ª.- Normas generales

Artículo 1. Competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos.

(*) Técnica del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa.

Nuevo texto	Texto anterior	Art. 1
<p>Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.</p> <p>Dos. La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales.</p> <p>Tres. Para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado.</p>	<p>Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.</p> <p>Dos. La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales.</p>	

La inclusión de un nuevo apartado Tres en el artículo 1 del Concierto no implica un cambio sustantivo sino una "reordenación" de su contenido, trasladándose a dicho apartado, literalmente, lo previsto en la Disposición Adicional Quinta del texto vigente que, en consecuencia, se suprime.

Se aproxima así el texto del Concierto Económico al del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra que contiene un artículo, el 4, que regula dicha cuestión, dentro de su Título Preliminar "Disposiciones Generales".

Confiemos en que la referida reubicación y la inclusión del contenido del nuevo apartado tres transcrito dentro de las "Normas Generales" del Concierto Económico ayude a clarificar actuaciones que en ocasiones han dificultado la gestión de las Diputaciones Forales, tales como la negativa inicial (posteriormente rectificada) de algún Registrador de la Propiedad a inscribir anotaciones preventivas de embargo de bienes inmuebles situados en territorio común al considerar que las mismas carecían de jurisdicción para embargar bienes fuera de su ámbito territorial.

Modificación en la Sección 2ª.- IRPF.

Nuevo texto	Texto anterior	Art. 10
<p>...</p> <p>Dos. Las retenciones correspondientes al Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio según que el perceptor de los mismos tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en territorio común o vasco.</p> <p>Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a premios distintos de los especificados en el párrafo anterior que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios, se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que el pagador de los mismos tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en territorio común o vasco.</p> <p>En la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere este apartado, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común</p>	<p>...</p> <p>Dos. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a premios que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios, se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que el pagador de los mismos tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en territorio común o vasco. En cualquier caso, se exigirán por la Administración del Estado o por las respectivas Diputaciones Forales cuando correspondan a premios por ellas satisfechos.</p> <p>En la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere este apartado, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.</p>	

Artículo 10. Retenciones e ingresos a cuenta por determinadas ganancias patrimoniales.

Como es sabido, con efectos 1 de enero de 2013, se modificó sustancialmente el régimen de tributación en el IRPF de los premios de las loterías y apuestas organizadas por Loterías y Apuestas del Estado o por los órganos o entidades de las Comunidades Autónomas, de los sorteos de la Cruz Roja, y de los juegos de Organización Nacional de Ciegos, así como de los premios establecidos por organismos y entidades equivalentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

A partir de dicha fecha, se eliminó la exención total hasta entonces aplicable a estos premios, configurándose, sobre los mismos, un nuevo gravamen especial denominado "Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas", con un tipo de gravamen del 20%, con una exención máxima de 2.500 euros y con sujeción a retención e ingreso a cuenta.

Estando los referidos premios gravados en el IRPF, aunque sea a través de un gravamen especial independiente, y constituyendo una ganancia patrimonial para su perceptor, la determinación, en el ámbito del Concierto Económico, de los pun-

tos de conexión aplicables a la competencia de exacción de la correspondiente retención o ingreso a cuenta, así como a la normativa aplicable a los mismos, había que buscarla en su artículo 10. Con la vigente redacción del Concierto, ello implicaba atribuir competencia al efecto a la Administración en cuyo territorio tuviese su residencia habitual o domicilio fiscal el pagador del premio, esto es, al Estado en el caso de los premios de las loterías y apuestas organizadas por Loterías y Apuestas del Estado, de los sorteos de la Cruz Roja, y de los juegos de Organización Nacional de Ciegos.

La modificación acordada altera, sin embargo, dicho punto de conexión que ahora toma como punto de referencia no al pagador del premio sino a su perceptor, fijando así como punto de conexión al efecto el de la residencia habitual o domicilio fiscal del perceptor del premio. Lo que, sin embargo, se mantiene inalterado es la obligación por parte de las Diputaciones Forales de aplicar en la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta de dichos premios idénticos tipos a los de territorio común, tipo que en la actualidad está fijado en el 20% del importe del premio.

Modificaciones en la Sección 4ª.- Impuesto sobre la Renta de no Residentes

Nuevo texto	Texto anterior	Art. 22
<p>...</p> <p>Dos. Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando las rentas se entiendan obtenidas o producidas en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios:</p> <p>...</p> <p>c) Los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo:</p> <p>a') Cuando provengan de una actividad personal desarrollada en el País Vasco.</p> <p>b') Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio vasco.</p> <p>c') Las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces o de órganos representativos en toda clase de entidades, conforme a lo previsto en el apartado Cuatro de este artículo.</p>	<p>...</p> <p>Dos. Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando las rentas se entiendan obtenidas o producidas en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios:</p> <p>a) Los rendimientos de explotaciones económicas, cuando las actividades se realicen en territorio vasco.</p> <p>b) Los rendimientos derivados de prestaciones de servicios, tales como la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión, así como de servicios profesionales, cuando la prestación se realice o se utilice en territorio vasco. Se entenderán utilizadas en territorio vasco las prestaciones que sirvan a actividades empresariales o profesionales realizadas en territorio vasco o se refieran a bienes situados en el mismo.</p> <p>Se atenderá al lugar de la utilización del servicio cuando éste no coincida con el de su realización.</p> <p>c) Los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo dependiente cuando el trabajo se preste en territorio vasco.</p> <p>...</p>	

Artículo 22. Exacción del Impuesto.

La modificación incluida en este precepto implica una mayor especificación del punto de conexión aplicable en relación con la competencia de exacción del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, en lo que se refiere a la determinación de cuando los rendimientos de trabajo pueden considerarse obtenidos en el País Vasco.

Dicha especificación parte de diferenciar entre rendimientos de trabajo “activos” y “pasivos”, incluyendo una previsión especial en lo que a las retribuciones de los administradores de sociedades y miembros de Consejos de Administración se refiere.

Se aproxima así la redacción de este apartado a la prevista en el artículo 7 del Concierto al fijar los puntos de conexión aplicables en el IRPF en orden a la exacción y a la normativa aplicable a las retenciones e ingresos a cuenta relativos, también, a los rendimientos del trabajo.

Con el cambio operado, se acerca igualmente el texto del Concierto al texto del Convenio navarro, que en su artículo 29.1.d) considera obtenidas o producidas en territorio navarro por residentes en el extranjero los rendimientos de trabajo:

“1º. Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio navarro.

2º. Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración de la Comunidad Foral.

3º. Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio navarro.

4º. Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces o de órganos representativos en

toda clase de entidades, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo.”

Advertir, en todo caso, de que el nuevo texto del Concierto no recoge lo previsto en el apartado 2º del artículo 29.1.d) Convenio con Navarra transcrito en relación con las retribuciones públicas satisfechas por la Administración de la Comunidad Foral.

Señalar asimismo que, con base en el texto concertado actualmente en vigor, la Norma Foral 2/2009, de 26 de abril, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, ya venía a recoger en su artículo 12.2, lo que ahora se incluye en el Concierto, al indicar que:

“Se consideran rentas obtenidas o producidas en territorio guipuzcoano las siguientes rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente:

...

d) Los rendimientos que deriven directa o indirectamente del trabajo dependiente, cuando el trabajo se preste en territorio guipuzcoano.

A estos efectos, se entenderá prestado el trabajo en territorio guipuzcoano cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración guipuzcoana o de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio guipuzcoano o por establecimientos permanentes situados en el mismo por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un

impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

- e) *Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio guipuzcoano o cuando se satisfagan por una persona o entidad residente en territorio guipuzcoano o por un establecimiento permanente situado en el mismo.*

Se considerarán pensiones las remuneraciones satisfechas por razón de un empleo anterior, con independencia de que se perciban por el propio trabajador u otra persona.

Se considerarán prestaciones similares, en particular, las previstas en el artículo 18 letras a) e i) de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

- f) *Las retribuciones de los Administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces o de órganos representativos de una entidad con domicilio fiscal en Gipuzkoa, en la cuantía prevista en el apartado 4 de este artículo."*

En su mayor parte, el contenido de este precepto se corresponde con la modificación introducida ahora en el texto concertado. Cabría, no obstante, efectuar dos pequeñas observaciones.

Así, de un lado, en su artículo 12.2.d) la Norma Foral 2/1999 considera prestado el trabajo en territorio guipuzcoano cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración guipuzcoana. Cabría cuestionarse la procedencia de dicha consideración cuando ahora el texto del Concierto, apartándose de lo previsto en el Convenio navarro, no contiene una mención expresa al respecto.

Y, de otro lado, en su artículo 12.2.f) fija como punto de conexión inicial en relación con las re-

tribuciones de administradores de sociedades y miembros de Consejos de Administración el del domicilio fiscal de la entidad, punto de conexión que, sin embargo, no se recoge en el actual texto concertado.

Artículo 23 bis. Gestión e inspección del Impuesto cuando se graven rentas obtenidas mediante establecimiento permanente.

Se incluye un nuevo artículo, el 23 bis, con el siguiente contenido:

"Uno. Cuando se graven rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, en los casos de tributación a ambas Administraciones, se aplicarán las reglas de gestión del Impuesto previstas en el artículo 18 anterior.

Dos. La inspección del Impuesto, cuando se graven rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, se realizará por la Administración que resulte competente aplicando las reglas previstas en el artículo 19 anterior."

El Concierto Económico regula los puntos de conexión aplicables a la gestión o inspección de aquellos impuestos respecto de los que existe posibilidad de tributar a más de una Administración.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que operan mediante establecimiento permanente pueden tributar en más de una Administración y, sin embargo, en el texto del Concierto Económico vigente nada se dice al respecto.

La inclusión del nuevo artículo 23 bis constituye, en consecuencia, una mejora técnica que viene a llenar la laguna normativa actual, remitiéndose tanto en lo que afecta a la gestión como en lo relativo a la inspección del Impuesto a las mismas reglas previstas al efecto en relación con el Impuesto sobre Sociedades.

Inclusión de una nueva Sección 4ª Bis.- Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito.

Se incluye un nuevo artículo, el 23 ter, con el siguiente contenido:

"Artículo 23 ter. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

Uno. El Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante lo anterior, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán establecer los tipos de gravamen de estos impuestos dentro de los límites y en las condiciones vigentes en cada momento en territorio común.

Asimismo, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado

Dos. La exacción del impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio según que la sede central o sucursales donde se mantengan los fondos de terceros estén situadas en territorio común o vasco.

Tres. Los pagos a cuenta del Impuesto se exigirán por una u otra Administración conforme al criterio contenido en el apartado anterior."

La finalidad de este nuevo artículo no es sino la de concertar el nuevo impuesto creado en el ámbito estatal, en virtud Ley 16/2012, de 27 de diciembre, con efectos desde el 1 de enero de 2013.

Recordar que la creación de este nuevo impuesto en el ámbito estatal derivó de la Senten-

cia dictada por Tribunal Constitucional con fecha 14 de noviembre de 2012, por la que el Alto Tribunal resolvió el recurso de inconstitucionalidad promovido por el entonces Presidente del Gobierno contra la Ley de la Asamblea de Extremadura 14/2001, de 29 de noviembre, del Impuesto sobre Depósitos de las Entidades de Crédito, desestimando el mismo.

La creación del nuevo Impuesto estatal pretende así evitar la proliferación de impuestos autonómicos similares, ya vigentes en otras Comunidades Autónomas, como Asturias o Cataluña, por aplicación de lo previsto en el artículo 6. 2 de Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, con arreglo al cual:

«Dos. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imponible gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas».

Siendo la finalidad perseguida, al menos inicialmente, con la creación de este nuevo Impuesto no recaudatoria sino de índole "extrafiscal", el tipo de gravamen actualmente exigible en relación con el mismo por el Estado es del 0%, tipo de gravamen que deben respetar las normas que en su caso se aprueben en el País Vasco, de suerte que al menos de momento el impacto recaudatorio de este nuevo impuesto será nulo en los Territorios Históricos.

Inclusión de una nueva Sección 4ª Ter.- Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica y de una una nueva Sección 4ª Quáter.- Impuesto sobre la Producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica e impuesto sobre el almacenamiento de combus-

combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.

Se incluyen dos nuevos artículos, el 23 quáter y el 23 quinquies con el siguiente contenido:

“Artículo 23 quáter. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

Uno. El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Dos. La exacción del impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio según que las instalaciones de producción de energía eléctrica radiquen en territorio común o vasco.

Tres. Los pagos a cuenta del Impuesto se exigirán por una u otra Administración, conforme al criterio contenido en el apartado Dos anterior.

Cuatro. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una corresponda.

Artículo 23 quinquies. Normativa aplicable y exacción de los impuestos.

Uno. El Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica y el Impuesto

sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas son tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Dos. La exacción del Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio según que las instalaciones donde se produzca el combustible nuclear gastado y los residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica radiquen en territorio común o vasco.

Tres. La exacción del Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio según que las instalaciones donde se almacene el combustible y los residuos radiquen en territorio común o vasco.

Cuatro. Los pagos a cuenta de estos impuestos se exigirán por una u otra Administración, conforme a los criterios contenidos en los apartados Dos y Tres anteriores.”

Persiguen ambos nuevos artículos la concertación de dos nuevos “impuestos verdes” introducidos recientemente en el sistema tributario estatal con una finalidad más medioambiental que recaudatoria.

Nuevo texto	Texto anterior	Art. 25
<p>Uno. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma.</p> <p>Corresponderá su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos:</p> <p>...</p> <p>b) En las donaciones de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, cuando éstos bienes radiquen en territorio vasco.</p> <p>c) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.</p> <p>...</p>	<p>Uno. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma.</p> <p>Corresponderá su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos:</p> <p>...</p> <p>b) En las donaciones de bienes inmuebles, cuando éstos radiquen en territorio vasco....</p> <p>c) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.</p> <p>...</p>	

Modificaciones en la Sección 6ª.- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Artículo 25. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

Con la modificación operada se altera el punto de conexión aplicable para la exacción del impuesto en lo que afecta a las donaciones de derechos sobre bienes inmuebles, que a partir de ahora seguirán al lugar de situación del bien inmueble.

También en este ámbito el Concierto Económico sigue ahora lo previsto en el Convenio navarro que ya recogía el referido punto de conexión en el caso analizado.

Modificaciones en la Sección 10ª.- Impuestos Especiales.

Con la entrada en vigor de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, se derogó en el ámbito estatal el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos con efectos desde el 1 de enero de 2013, pasando a partir de dicha fecha la venta de determinados hidrocarburos a tributar en el Impuesto sobre Hidrocarburos.

Se establece así la integración del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH) en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, de forma que el tramo estatal del citado impuesto queda sustituido por el tipo estatal especial del Impuesto Especial sobre

Hidrocarburos y el tramo autonómico por el tipo autonómico del Impuesto especial sobre Hidrocarburos.

Como consecuencia de dicha integración, se efectúa la correspondiente modificación técnica en el texto del Concierto, incorporándose la posibilidad de que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos establezcan los tipos de gravamen aplicables a estos impuestos, dentro de los límites y condiciones vigentes en cada momento en territorio común.

Artículo 33. Normativa aplicable y exacción de los impuestos.

Modificaciones en la Sección 11ª.

Esta Sección anteriormente se dedicaba a la regulación del Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos.

Habiéndose derogado, según se ha indicado, este Impuesto con efectos 1 de enero de 2013, desaparece del texto del Concierto la referencia a este impuesto, aprovechándose el vacío resultante para dedicar la Sección 11ª y el artículo 34 del Concierto a la concertación del nuevo Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, que fue introducido en el ordenamiento estatal, con efectos 1 de enero de 2014, por el artículo 5 de la Ley 16/2013, de 29 de octubre, también con una finalidad medioambiental.

Dispone ahora dicho precepto que:

Nuevo texto	Texto anterior	Art. 33
<p>Uno. Los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.</p> <p>No obstante lo anterior, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán establecer los tipos de gravamen de estos impuestos dentro de los límites y en las condiciones vigentes en cada momento en territorio común.</p> <p>Asimismo, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los de territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.</p>	<p>Uno. Los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.</p>	

“Artículo 34. Normativa aplicable y exacción del impuesto.

Uno. El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los de territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Dos. La exacción del impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación competente por razón del territorio cuando los consumidores finales a los que se refiere la normativa estatal utilicen los productos objeto del impuesto en instalaciones, equipos o aparatos radicados en territorio común o vasco.

Cuando los gases fluorados de efecto invernadero sean objeto de autoconsumo, la exacción del impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Dipu-

tación competente por razón del territorio donde este se produzca.

En el resto de supuestos no contemplados en los párrafos anteriores, la exacción corresponderá a la Administración donde radique el establecimiento del contribuyente en el que se produzca el hecho imponible.

Tres. La devolución que proceda será efectuada por la Administración en la que hubiera sido ingresada la cuota cuya devolución se solicita con el límite de dicho importe.”

Apuntar, no obstante, la inclusión en el texto concertado de una nueva disposición transitoria, la decimotercera, que prevé el mantenimiento de la anterior redacción de este artículo 34 en relación con los ejercicios no prescritos.

Señala dicha disposición que:

“El artículo 34 del Concierto Económico en su redacción original aprobada mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, se mantendrá en vigor a partir de 1 de enero de 2013, en relación con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos respecto de los ejercicios no prescritos.”

Cabe cuestionarse la necesidad de incluir una disposición de este tenor con ocasión de la modificación operada, partiendo de los criterios generales de aplicación temporal de las normas tributarias que se recogen en las normas generales actualmente vigentes, tales como la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, que refieren dicha aplicación al momento del devengo del tributo. Quizás la razón de ser de dicha disposición habría que buscarla en la no consideración de la Ley del Concierto Económico como "norma tributaria" a los efectos referidos.

Modificaciones en la Sección 13ª.- Tributos sobre el Juego.

La Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, creó un nuevo impuesto, el Impuesto sobre Actividades de Juego, vigente en territorio común desde el 29 de mayo de 2011, que grava la celebración de juegos, rifas, concursos y apuestas de ámbito estatal, principalmente aquéllos que se practican a través de medios electrónicos, informáticos, telemáticos e interactivos y en los que los medios presenciales tienen un carácter accesorio.

La introducción del nuevo impuesto se acompaña además de la modificación de la regulación de la Tasa sobre los Juegos de Suerte, Envite o Azar, mediante la disposición final quinta de la Ley 13/2011, que modifica el hecho imponible de la tasa, excluyendo de sujeción a la misma los hechos imponibles sujetos al nuevo impuesto.

En consecuencia, se lleva a cabo en el Concierto Económico la correspondiente adaptación técnica, fijándose en el artículo 36 los puntos de conexión necesarios a efectos de determinar la normativa aplicable, la exacción e inspección del nuevo Impuesto, puntos de conexión que pueden resumirse en los siguientes términos:

- Se configura el nuevo Impuesto sobre Actividades de Juego como un impuesto de normativa común, confiriéndose, no obstante, a las Instituciones del País Vasco la posibilidad de elevar los tipos del impuesto respecto de

las actividades que sean ejercidas por operadores, organizadores o por quienes desarrollen la actividad gravada por este impuesto con residencia fiscal en el País Vasco hasta un máximo del 20 por ciento respecto de los tipos establecidos en cada momento por el Estado, incremento que se aplicará, exclusivamente, sobre la parte proporcional de la base imponible correspondiente a la participación en el juego de los residentes fiscales en territorio vasco.

- Los sujetos pasivos deben tributar, en todo caso, en proporción al volumen de operaciones realizadas en cada territorio durante el ejercicio, en función del peso relativo de las cantidades jugadas correspondientes a jugadores residentes en el País Vasco y en territorio común, proporción que se aplicará también a las cuotas liquidadas derivadas de modalidades de juego en las que no se pueda identificar la residencia del jugador y a las cuotas correspondientes a jugadores no residentes en territorio español.
- La inspección del impuesto se atribuye a la Administración del domicilio fiscal del sujeto pasivo, salvo que el importe agregado de las cantidades jugadas hubiera excedido de 7 millones de euros y se hubieran realizado la totalidad de operaciones en el otro territorio (común o vasco, según cada caso)

Se completa, por lo demás, lo dispuesto en dicho artículo 36 con lo recogido en la nueva disposición transitoria duodécima incluida en el texto concertado, que atribuye en exclusiva al Estado, transitoriamente, la exacción del impuesto correspondiente a las apuestas mutuas deportivo-benéficas y las apuestas mutuas hípicas estatales.

Con arreglo a dicha disposición:

"La exacción por el Impuesto sobre Actividades de Juego que grava las apuestas mutuas deportivo-benéficas y las apuestas mutuas hípicas estatales corresponderá a la Administración del Estado, en tanto su

Nuevo texto	Texto anterior	Art. 37
<p>Artículo 37. Otros tributos sobre el juego.</p> <p>Uno. El resto de los tributos que recaen sobre el juego tienen el carácter de tributos concertados de normativa autónoma, cuando su autorización deba realizarse en el País Vasco. Se aplicará la misma normativa que la establecida en cada momento por el Estado en lo que se refiere al hecho imponible y sujeto pasivo.</p> <p>Dos. La Tasa sobre los Juegos de Suerte, Envite o Azar será exaccionada por la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando el hecho imponible se realice en el País Vasco.</p> <p>Tres. La Tasa Fiscal sobre Rifas, Tómbolas, Apuestas y Combinaciones Aleatorias será exaccionada por la Diputación Foral competente por razón de territorio, cuando su autorización deba realizarse en el País Vasco.</p>	<p>Artículo 36. Normativa aplicable.</p> <p>Los tributos que recaen sobre el juego tienen el carácter de tributos concertados de normativa autónoma, cuando su autorización deba realizarse en el País Vasco. Se aplicará la misma normativa que la establecida en cada momento por el Estado en lo que se refiere al hecho imponible y sujeto pasivo.</p> <p>Artículo 37. Exacción de los tributos.</p> <p>Uno. La Tasa sobre los Juegos de Suerte, Envite o Azar será exaccionada por la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando el hecho imponible se realice en el País Vasco.</p> <p>Dos. La Tasa Fiscal sobre Rifas, Tómbolas, Apuestas y Combinaciones Aleatorias será exaccionada por la Diputación Foral competente por razón de territorio, cuando su autorización deba realizarse en el País Vasco.</p>	

comercialización se realice por la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado, sin perjuicio de la compensación financiera que corresponda al País Vasco. La Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado presentará declaraciones informativas anuales de las cantidades jugadas imputables al País Vasco de acuerdo al artículo 36.Dos del Concierto Económico."

Artículo 37. Otros tributos sobre el juego

Se refunden en este artículo los anteriores artículos 36 y 37, quedando redactado el mismo como se refleja en el cuadro.

Modificaciones en la Sección 16ª.- Normas de gestión y procedimiento

Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal.

Nuevo texto	Texto anterior	Art. 43
<p>Nueve. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de cuatro meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.</p> <p>Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis de este artículo.</p> <p>Con carácter previo a la remisión de una propuesta de cambio de domicilio, la Administración interesada podrá llevar a cabo, en colaboración con la otra Administración, actuaciones de verificación censal del domicilio fiscal.</p> <p>Cuando se produzca un cambio de oficio de domicilio, previo acuerdo de ambas Administraciones, o como consecuencia de una resolución de la Junta Arbitral, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el nuevo domicilio fiscal así determinado se mantendrá durante los tres años siguientes a la fecha de resolución.</p>	<p>Nueve. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.</p> <p>Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado Seis de este artículo.</p> <p>cuando su autorización deba realizarse en el País Vasco.</p>	

Nuevo texto	Texto anterior	Art. 46
<p>Uno....</p> <p>Las entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales deberán presentar resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos a que se refieren los artículos 7.Uno.c) y 9.Uno.primer.a) y 23.Dos del presente Concierto Económico, conforme a las normas sobre lugar, forma y plazo de presentación de declaraciones que establezca cada una de las Administraciones competentes para su exacción, incluyendo el total de los rendimientos y de las retenciones correspondientes a los mismos en la declaración presentada a cada una de ellas.</p> <p>Dos. Las declaraciones que tengan por objeto dar cumplimiento a las distintas obligaciones de suministro general de información tributaria legalmente exigidas deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración del Estado o ante la Diputación Foral competente por razón del territorio, con arreglo a los siguientes criterios:</p> <p>a) Tratándose de obligados tributarios que desarrollen actividades económicas, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas actividades empresariales o profesionales.</p> <p>b) Tratándose de obligados tributarios que no desarrollen actividades económicas, según que estén domiciliados fiscalmente en territorio común o foral.</p> <p>A los efectos de lo dispuesto en las letras anteriores, cuando se trate de herencias yacentes, comunidades de bienes u otras entidades carentes de personalidad jurídica, las referidas declaraciones deberán asimismo presentarse ante la administración en la que estén domiciliados fiscalmente sus miembros o partícipes.</p>	<p>Uno. ..</p> <p>Las entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales deberán presentar resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos a que se refieren los artículos 7.Uno.c) y 9.Uno. Primera. a) del presente Concierto Económico, conforme a las normas sobre lugar, forma y plazo de presentación de declaraciones que establezca cada una de las Administraciones competentes para su exacción.</p> <p>Dos. Las declaraciones que tengan por objeto dar cumplimiento a las distintas obligaciones de suministro general de información tributaria legalmente exigidas deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración del Estado o ante la Diputación Foral competente por razón del territorio, con arreglo a los siguientes criterios:</p> <p>a) Tratándose de obligados tributarios que desarrollen actividades económicas, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas actividades empresariales o profesionales.</p> <p>b) Tratándose de obligados tributarios que no desarrollen actividades económicas, según que estén domiciliados fiscalmente en territorio común o foral.</p>	

La modificación operada en este artículo únicamente afecta a su apartado nueve, relativo a las propuestas administrativas de cambio de domicilio, incluyéndose los cambios reflejados en el cuadro.

Artículo 46. Obligaciones de información.

Las modificaciones incluidas en este precepto persiguen la obtención de una mayor información por parte de las Administraciones, en dos ámbitos:

- De un lado, en lo que afecta a las retenciones que deben ingresarse en cada Administración en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio por el obligado a retener (retribuciones de con-

sejeros, dividendos...) estableciéndose la obligación de incluir en la declaración informativa a presentar en cada Administración la totalidad de los rendimientos satisfechos y de la retención practicada.

- De otro lado, en lo que afecta a las entidades en régimen de atribución de rentas, incluyéndose un nuevo punto de conexión que persigue obtener un mayor control en relación con aquellas entidades domiciliadas fiscalmente en un territorio pero cuyos miembros (incluso la totalidad) están domiciliados en otro territorio.

1.2.- Modificaciones incluidas en el Capítulo III dedicado a la regulación De las Comisiones y Junta Arbitral del Concierto Económico

Nuevo texto	Texto anterior	Art. 64
<p>La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tendrá atribuidas las siguientes funciones:</p> <p>...</p> <p>b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada.</p> <p>De existir observaciones y no ser admitidas, podrá llegarse a un acuerdo sobre las mismas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes.</p>	<p>La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tendrá atribuidas las siguientes funciones:</p> <p>...</p> <p>b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones, se procederá a la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa quien, de no llegar a un acuerdo, la trasladará a la Junta Arbitral.</p>	

Modificaciones en la Sección Sección 2.ª Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa

Artículo 64. Funciones.

La modificación acordada sale al paso de la situación de bloqueo existente hasta la fecha en relación con las consultas planteadas por los contribuyentes, sin acuerdo entre las partes, estableciendo una vía de acceso directo a la Junta Arbitral por parte de cualquiera de las Administraciones concernidas.

Apuntar que ni en el texto del Concierto ni tampoco en el vigente Reglamento regulador de la Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, se concreta qué debe entenderse al efecto por "Administración concernida", surgiendo así la interrogante de si por tal podría considerarse, por ejemplo, cada Diputación Foral por separado.

No parece, sin embargo, que dicha interpretación sea la más acorde con la configuración paritaria que a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa confiere el artículo 63 del Concierto Económico, que según el mismo dispone se integra por:

"a) Cuatro representantes de la Administración del Estado.

b) Cuatro representantes de la Comunidad Autónoma designados por el Gobierno Vasco, tres de los cuales lo serán a propuesta de cada una de las respectivas Diputaciones Forales"

Si la composición de dicha Comisión parte de la existencia de dos Administraciones, la del Estado y la de la Comunidad Autónoma, parece que es a cada una de ellas a la que habría que referir la consideración de "Administración concernida" a los efectos referidos.

En cualquier caso, podría ser la propia Junta Arbitral quién, con ocasión de algún conflicto ante la misma planteado en los supuestos analizados, arrojar luz al efecto al decidir sobre su admisión o inadmisión o en el momento de efectuar los correspondientes emplazamientos o notificaciones a las partes "interesadas" o "concernidas".

Modificaciones en la Sección 2.ª.- Junta Arbitral.

Artículo 65. Composición.

Nuevo texto	Texto anterior	Art. 65
<p>Uno. La Junta Arbitral estará integrada por tres miembros cuyo nombramiento se formalizará por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda y Finanzas.</p> <p>Dos. Los árbitros serán nombrados para un período de seis años.</p>	<p>Uno. La Junta Arbitral estará integrada por tres miembros cuyo nombramiento se formalizará por el Ministro de Hacienda y el Consejero de Hacienda y Administración Pública.</p> <p>Dos. Los árbitros serán nombrados para un periodo de seis años, sin que a su conclusión puedan ser reelegidos en el cargo salvo que hubieren permanecido en éste por un periodo inferior a tres años.</p>	

Con el objeto de facilitar su funcionamiento, evitando situaciones de interrupción o paralización en su actuación, como las que se han producido hasta la fecha, también se ha acordado la modificación de la composición de la Junta Arbitral, de manera que sus miembros podrán ser reelegidos en sus cargos más allá del único periodo de seis años para el que hasta ahora eran nombrados sin que pudieran repetir mandato.

Artículo 66. Funciones.

Con esta modificación se eleva al texto del Concierto Económico lo ya previsto actualmente en el artículo 15.2 del Reglamento de la Junta Arbitral, elevación que resulta acorde con la distribución competencial que constituye su objeto.

Apuntar, dicho sea de paso, que la interpretación de cuál deba ser el contenido de dicha previsión ha merecido algún pronunciamiento por parte de la Junta Arbitral de no muy clara comprensión para quien suscribe estas notas y que puede llevar a perjudicar a los obligados tributarios, sobre todo en el supuesto de que lo que esté en conflicto entre Administraciones sea la competencia para efectuar una determinada devolución tributaria.

Me refiero a lo señalado en la Resolución 21/2011, de 27 de septiembre, en la que la Junta Arbitral se pronunció sobre una devolución en relación con el IVA efectuada por la Diputación Foral de Gipuzkoa, pese a considerarse incompetente al efecto, en tanto se resolvía el conflicto suscitado al efecto frente a la AEAT, atendiendo a lo apremiante que era su obtención para la situación financiera del sujeto pasivo (que posteriormente devino en concurso) y en atención a lo previsto en el precitado artículo 15.2 del Reglamento de la Junta Arbitral.

En concreto, en el conflicto planteado, la Diputación Foral de Gipuzkoa entendía que era incompetente para devolver el saldo negativo resultante de la declaración-liquidación, modelo 390, presentada por una entidad por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido, por la inclusión en la solicitud de devolución presentada de cuotas de IVA soportadas por entidades absorbidas por aquélla, que habían sido ingresadas en la Administración del Estado.

Indica al respecto la Junta Arbitral que:

"Cuestión distinta – tanto de la relativa a la competencia como de la atinente a la procedencia de la devolución – es si la Di-

Nuevo texto	Texto anterior	Art. 66
<p>...</p> <p>Tres. Cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiéndolos a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral.</p>	<p>...</p>	

putación Foral de Gipuzkoa podía o no practicar la devolución con el carácter "provisional" con que lo hizo, anticipándose a la resolución de la Junta Arbitral. Esta cuestión va unida, a su vez, a la de la calificación del pago hecho al contribuyente. La verdadera naturaleza de dicho pago no es la devolución del IVA, que no podía hacerse más que en ejercicio de competencias de gestión del impuesto rechazadas por la Administración que lo efectuó. Dicha naturaleza es semejante a la de una subvención o ayuda..."

2.- OTRAS MODIFICACIONES A INCLUIR EN EL TEXTO DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Entrando ya en el análisis de aquellas otras cuestiones que podrían o deberían ser objeto de modificación en el vigente Concierto Económico, en un intento de recoger algunas de las que cabe entender como más necesarias para salvaguardar las competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos o como más convenientes para dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes y para evitar, asimismo, la existencia de conflictos entre Administraciones, cabría citar las siguientes:

2.1.- Competencia de las Instituciones de los Territorios Históricos para mantener, establecer y regular su régimen tributario.

Dispone el vigente Concierto Económico en su artículo 1 que:

"Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario."

Pues bien, en los últimos tiempos tanto por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco como el Tribunal Supremo se han pronunciado sobre el alcance de la competencia que el referido precepto atribuye a las instituciones de los Territorios Históricos en diversas sentencias en las que se restringe, por no decir que se anula dicha competencia en lo que afecta al "régimen tributario

general" o al "procedimiento administrativo tributario".

Así:

- STS de 26 de enero de 2012, dictada en el recurso de casación número 4318/2008, interpuesto por la Diputación Foral de Gipuzkoa contra la Sentencia dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de fecha 13 de junio de 2008.

En dicha Sentencia el Alto Tribunal declaró nulo el párrafo segundo del artículo 247 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, que versaba en los siguientes términos:

"Asimismo en aquellos supuestos cuya cuantía, calculada de acuerdo con las normas previstas en la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, supere los 18.000 euros y haya recaído resolución expresa en un recurso de reposición, el interesado podrá optar por interponer directamente recurso contencioso-administrativo contra la misma, sin necesidad de interposición previa de reclamación económico-administrativa"

Declaración de nulidad que se basa en las siguientes consideraciones jurídicas:

"...el art. 1.1. de la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad del País Vasco, tan sólo reconoce la potestad de "mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario" a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, lo que implica que no se cuestiona la capacidad normativa de los Territorios Históricos...para regular los tributos, y, concretamente, los tributos concertados de normativa autonómica.

En tal sentido, el art. 1.2 de la Ley 12/2002 dispone que corresponde a las respectivas Diputaciones forales "la exacción, gestión, liquidación, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario" y el artículo 3.a) de la Ley del Concierto establece que los Territorios Históricos en la elaboración de la normativa tributaria "se adecuarán a la Ley General Tributaria en cuanto a terminología y conceptos, sin perjuicio de las particularidades establecidas en el presente Concierto Económico.

La consecuencia lógica y coherente con el sistema constitucional y con la normativa autonómica es que la LGT sea una norma de procedimiento administrativo común, aplicable a todas las Administraciones tributarias, de manera que las especialidades del Concierto Económico y la potestad normativa tributaria que se reconoce en dicha Ley en el Estatuto de Autonomía no permiten afirmar...que las Juntas Generales puedan regular un distinto sistema de revisión de los actos en vía administrativa."

- Sentencia 397/2013 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, de 2 de julio de 2013, dictada en el Recurso Contencioso-Administrativo 1161/2011.

En dicha sentencia se declara la nulidad de pleno derecho del artículo 58.4 del Reglamento de desarrollo de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Decreto Foral 41/2006, de 26 de septiembre, que versaba en los siguientes términos:

"4. La ausencia de alegaciones en cualquier fase del procedimiento de la persona reclamante o interesada dará lugar a que se le tenga por desistida de la reclamación, procediéndose, en su

caso, al archivo de la misma por desconocimiento de la discrepancia fáctica o jurídica de la parte reclamante".

Declaración de nulidad que el TSJ del País Vasco fundamenta en la doctrina recogida en la STS de 26 de enero de 2012 antes referida, señalando al respecto en su fundamento jurídico cuarto que:

"...la resolución de archivo carece de sustento legal alguno en la medida en que no se halla contemplada por el artículo 238 de la LGT, toda vez que la ausencia de alegaciones no puede ser entendida como desistimiento, puesto que se requiere para ello la manifestación de una voluntad expresa en tal sentido, de conformidad con lo dispuesto en la ...Ley 30/1992..de régimen jurídico de las Administraciones Públicas y del procedimiento administrativo común... "

Teniendo en cuenta la doctrina recogida en las referidas Sentencias, la salvaguardia de las competencias de las instituciones de los Territorios Históricos en la materia analizada requiere urgentemente la inclusión en el texto del Concierto Económico de un precepto que recoja claramente que el término "régimen tributario" al que alude su artículo 1 se refiere no sólo a los tributos que integran el sistema tributario sino también al procedimiento administrativo tributario en general, esto es, a la materia que es propia de la Ley General Tributaria o de las Normas Forales Generales Tributarias y de los reglamentos que la desarrollan.

Además de dicha inclusión específica, resultaría necesario también al efecto eliminar del texto concertado la previsión recogida en el apartado dos de su artículo 2, con arreglo al cual:

"Dos. Las normas de este Concierto se interpretarán de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias."

Previsión que no se recoge en el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra.

Por lo demás, si bien es cierto que excede del propósito estricto perseguido por las presentes líneas, quien las escribe no puede dejar de llamar la atención sobre otro aspecto importante que se recoge en la STS del País Vasco 397/2013 arriba mencionada, en la medida de que el mismo también se fundamenta, al menos de forma indirecta, en lo previsto en el artículo 1.Uno del Convenio Económico en su vigente redacción.

Me refiero a lo señalado por dicho Tribunal en los últimos párrafos de su fundamento de derecho tercero, cuando indica que:

"...lo que la LO 1/2010 sustrae del conocimiento de la jurisdicción contencioso-administrativa y residencia ante el Tribunal Constitucional son exclusivamente las "Normas Forales fiscales"...concepto que se refiere en el sistema de fuentes de los territorios históricos...a una concreta categoría normativa cual es la Norma Foral, no alcanzando por tanto a las normas jerárquicamente subordinadas a ella, como en el caso ocurre con el Decreto Foral 41/2006. Además, el alcance de la reserva al Tribunal Constitucional se limita a las normas forales reguladoras de los impuestos concertados, pero no a las normas forales reguladoras del procedimiento administrativo tributario..."

En efecto, la lectura del Preámbulo de la LO 1/2010 es concluyente al respecto al ceñir en todo momento el alcance de la reforma a las normas forales fiscales, locución que hasta en cinco ocasiones se hace equivalente a las normas reguladoras de los distintos impuestos concertados."

Como es sabido, la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, adicionó una nueva disposición adicional, la quinta, a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, consagrando lo que se ha venido a denominar "blindaje" de las nor-

mas forales fiscales, que viene a significar que las dichas normas forales ya no van a ser susceptibles de impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa, sino que sólo podrán ser enjuiciables por el Tribunal Constitucional.

Señala así la nueva DA Quinta de la LOTC que:

"1. Corresponderá al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos interpuestos contra las Normas Forales fiscales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, dictadas en el ejercicio de sus competencias exclusivas garantizadas por la disposición adicional primera de la Constitución y reconocidas en el artículo 41.2.a) del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre).

El Tribunal Constitucional resolverá también las cuestiones que se susciten con carácter prejudicial por los órganos jurisdiccionales sobre la validez de las referidas disposiciones, cuando de ella dependa el fallo del litigio principal.

..."

Pues bien, lo que hasta el momento quedaba en el aire y es objeto de interpretación por parte del TSJ en la sentencia analizada es el alcance de la expresión "Normas Forales fiscales", expresión que dicho Tribunal limita también a las que regulan los tributos concertados, excluyendo de su ámbito a las que regulan el procedimiento administrativo tributario, esto es a las normas forales generales tributarias, respecto de cuyo enjuiciamiento, en consecuencia, sigue considerándose competente.

Ello no obstante, debería ser, en todo caso, el Tribunal Constitucional quien, en último término, se pronunciara sobre su competencia o no al efecto, si bien ello requerirá el sometimiento previo a su conocimiento de algún recurso de inconstitucionalidad frente a alguna Norma Foral General Tributaria o, en su caso, el planteamiento

ante el mismo de alguna cuestión de inconstitucionalidad por parte de algún órgano judicial que no comparta lo manifestado por el TSJ del País Vasco en la sentencia aludida.

2.2.- Potestad para establecer nuevos tributos.

El artículo 2.2 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, señala que: *"La Comunidad Foral de Navarra podrá establecer tributos distintos de los convenidos respetando los principios establecidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización recogidos en el artículo 7 de este Convenio"*.

No se recoge en el Concierto Económico una previsión similar que, sin embargo, sería deseable incluir, extendiéndola además al establecimiento de nuevos pagos a cuenta distintos a los concertados.

Advertir, no obstante, que el Tribunal Constitucional, en su Sentencia 208/2012, de 14 de noviembre de 2012, dictada en el Recurso de inconstitucionalidad 1336-2002, interpuesto por el Presidente del Gobierno en relación con la Ley Foral del Parlamento de Navarra 23/2001, de 27 de noviembre, para la creación de un impuesto sobre grandes establecimientos comerciales, ha llevado a cabo una interpretación del contenido de la potestad atribuida a la Comunidad Foral de Navarra en el referido artículo 2.2., que restringe notablemente su ámbito de aplicación.

Así, en el fundamento jurídico 3º de dicha Sentencia, el Alto Tribunal señala que:

"Delimitado así el objeto de este proceso constitucional, la primera cuestión controvertida que subsiste es si los límites contenidos en la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas resultan de aplicación a los tributos propios establecidos por la Comunidad Foral de Navarra que no hayan sido acordados con el Estado o si, por el contrario, dichos tributos propios se delimitan únicamente con los criterios establecidos en la Ley Orgánica de reintegración y mejoramiento del régimen foral y la Ley del convenio"

Cuestión u objeto, que en el fundamento jurídico 5º de la misma, se resuelve del siguiente modo:

"...el art. 2.2 de la Ley del convenio, que posibilita que la Comunidad Foral de Navarra establezca tributos distintos de los convenidos si bien «respetando los principios establecidos en el apartado 1 anterior y los criterios de armonización recogidos en el artículo 7 de este Convenio», debe ser entendido necesariamente de acuerdo con el esquema constitucional descrito, lo que exige llevar a cabo una interpretación integradora de acuerdo con la cual la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas, por un lado, y la Ley Orgánica de reintegración y mejoramiento del régimen foral y la Ley del convenio, por otro, no son de aplicación excluyente, sino que se forman parte de un mismo sistema constitucional de reparto de poder tributario, sistema que, conviene recordar, constituye un todo en el que cada precepto encuentra su sentido pleno valorándolo en relación con los demás".

Teniendo en cuenta la referida doctrina del Tribunal Constitucional, la inclusión propuesta en el Concierto Económico de "potestad para establecer nuevos tributos y pagos a cuenta" debería especificar la inaplicación al efecto de los límites previstos en la LOFCA.

2.3.- Traslado de saldos de IVA entre Administraciones.

Convendría también trasladar al Concierto Económico la doctrina sentada por el TS respecto del traslado de saldos de IVA entre Administraciones en los casos de cambio de domicilio fiscal de entidades o en los supuestos de sucesión de empresas como consecuencia de operaciones de reestructuración empresarial.

Así, entre otras, en su Sentencia de 17 de junio de 2010, el Alto Tribunal vino a señalar que:

"El art. 43 del Concierto Económico regula, a los efectos de la gestión tributaria, el

concepto de domicilio fiscal, diferenciando como es lógico, entre las personas físicas y las jurídicas... el apartado siete del citado artículo referido a las personas físicas establece que " las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento.

Elo quiere decir que en el caso de las personas físicas, cuando la competencia administrativa esté basada en su domicilio fiscal, el cambio de domicilio será el momento en que se modifique la competencia administrativa, pero a partir de ese momento, con lo que bien puede decirse que se establece una fragmentación de la competencia a partir del cambio de domicilio fiscal.

Teniendo en cuenta que el artículo 27, Norma Tercera, se refiere al reparto competencial para la exacción del IVA en los casos en que el punto de conexión sea el del domicilio fiscal, habrá que entender que lo establecido en el precitado artículo 43.Siete. es de aplicación cuando el obligado tributario del IVA en el supuesto contemplado en el referido artículo 27.Tercera. es una persona física.

Lo que se deja expuesto demuestra que no es correcta la tesis defendida por la Administración demandante de que la liquidación del IVA no es susceptible de fragmentación; ... es lo cierto que, tratándose al menos de personas físicas que cambian de domicilio fiscal, es posible tal fragmentación, siendo el momento de dicho cambio el punto de referencia para trasladar la competencia de una a otra Administración, pero sin que ello signifique asumir responsabilidades anteriores al reiterado cambio de domicilio.

De lo que antecede se desprende que el Concierto Económico regula los supuestos

de cambio de domicilio en los casos de personas físicas, pero no contiene regulación para los casos de personas jurídicas.

Nos inclinamos por esta segunda interpretación por ser la más lógica ya que el art. 27, Tercera, se refiere a los sujetos pasivos, concepto que engloba tanto a las personas físicas como a las jurídicas sujetas al IVA, y el artículo 43.Siete establece una norma para los supuestos tributarios (en general dirigida a todos los Tributos concertados) en los que el punto de conexión para determinar la competencia administrativa sea el del domicilio fiscal.

Trasladar las cuotas del IVA soportadas por un sujeto pasivo cuando tenía su domicilio fiscal en un determinado territorio a las declaraciones-liquidaciones presentadas ante la Administración tributaria correspondiente a su nuevo domicilio fiscal supondría alterar la competencia de "exacción" prevista en el Concierto Económico."

Se trataría, en definitiva, de llenar la laguna normativa puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo para los supuestos de cambio de domicilio, extendiéndola a otros supuestos tales como los de fusión o escisión de empresas.

2.4.- Traslado de créditos fiscales entre administraciones.

Otra cuestión relacionada con la anterior y que tampoco encuentra solución en la actual redacción del Concierto Económico es la relativa a aspectos tales como si las bases imponibles negativas surgidas por la tributación en un territorio foral pueden ser compensadas con rentas positivas de periodos impositivos siguientes nacidas en territorio común, así como si las deducciones pendientes de aplicación por insuficiencia de cuota nacidas bajo el régimen de tributación previsto en una Norma Foral pueden ser objeto de deducción en la cuota íntegra resultante de la tributación bajo la normativa estatal, como consecuencia del traslado del domicilio fiscal de la una sociedad a territorio común, cambiando

en consecuencia la Administración competente para la exacción del Impuesto y, en su caso bajo qué límites y en que condiciones.

La respuesta a dicha cuestión la encontramos en contestaciones de la Dirección General de Tributos tales como la CV1022-11 en la que el centro directivo viene a señalar que:

“El Concierto Económico con el País Vasco no recoge régimen transitorio alguno por lo que es necesario traer a colación el criterio administrativo de no estanqueidad de los ordenamientos foral y estatal contenido en pronunciamientos de este Centro Directivo (consulta 0609-04, de 11 de marzo de 2004), en virtud del cual la legislación común y foral no se deben contemplar como compartimentos estancos sino que debe haber entre las mismas la necesaria continuidad, al objeto de cumplir con los principios de justicia tributaria que preconiza el artículo 31.1 de la Constitución y la libertad de circulación y establecimiento de personas en todo el territorio nacional... Dicho criterio ha quedado definitivamente refrendando mediante Resolución de 12 de marzo de 2009, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Como corolario de dicho criterio, el Tribunal recoge en el Fundamento de Derecho Quinto de la mencionada Resolución que “las cantidades pendientes de deducción correspondientes a beneficios fiscales generados al amparo de la normativa foral y que, hayan sido anulados, se seguirán aplicando conforme a lo establecido en la normativa que reguló su nacimiento, en este caso la foral, aunque el sujeto pasivo pase a estar sometido a la normativa estatal, en la cual no se contemplan dichos beneficios. Y ello, sin perjuicio de la posibilidad de comprobación fiscal por los órganos de la Administración Tributaria del Estado, en los términos previstos en el artículo 22 del Concierto Económico, de los requisitos cuantitativos, cualitativos y tem-

porales establecidos en la Norma Foral para el goce del beneficio.”

Se trataría de recoger el referido criterio de “no estanqueidad” o de “traslado de créditos fiscales” en el texto del Concierto Económico.

2.5.- Impuesto sobre Sociedades. Pagos fraccionados realizados en la administración del Estado. Tributación posterior exclusiva en el País Vasco.

La doctrina del TS, recogida en la sentencia de 17 de junio de 2010, referida en el apartado 2.3 anterior, fue aplicada por el TEAR del País Vasco en su Resolución de 31 de enero de 2012, a un supuesto diferente que también ha resultado problemático en las relaciones entre la Administración del Estado y las de los Territorios Históricos y que igualmente deriva de la existencia de una falta de regulación al efecto en el texto del Concierto Económico que debería solventarse.

El supuesto al que me refiero es el que puede darse en el caso siguiente: entidad con domicilio fiscal en territorio común y con volumen de operaciones inferior a 7 millones de euros que ingresa correctamente el pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades en su totalidad en territorio común y que posteriormente traslada su domicilio a territorio foral, a Gipuzkoa por ejemplo, debiendo tributar exclusivamente por el I. Sociedades en Gipuzkoa. Posibilidad de deducir de la cuota que resulte de dicha autoliquidación el pago fraccionado ingresado en el Estado.

Indica el TEAR en dicha Resolución que:

“...si bien es cierto que el artículo 17 de esta norma (Concierto Económico) resuelve el trato que hay que dar a los pagos fraccionados cuando la empresa en cuestión sigue tributando a ambas administraciones, nada dice sin embargo el Concierto Económico para el supuesto que tras el cambio de domicilio sólo tribute en uno de los territorios, en este caso el foral de Gipuzkoa, ni siquiera el Art. 12 (al que se remite el transcrito Art. 17) cuando

respecto de la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una u otra Administración señala que: "A efectos de la liquidación del Impuesto sobre la Renta del perceptor, tendrán validez los pagos a cuenta que se hayan realizado en uno y otro territorio, sin que ello implique, caso de que dichos pagos se hubieran ingresado en Administración no competente, la renuncia de la otra a percibir la cantidad a que tuviera derecho, pudiendo reclamarla a la Administración en la que se hubiera ingresado", por cuanto aquí se contempla una situación de ingreso en Administración no competente y en el supuesto que se dirime el pago fraccionado se llevó a cabo en la administración que resultaba competente en la fecha de su ingreso, esto es la del Estado, deviniendo en incompetente sólo a partir del cambio de domicilio."

2.6.- Concepto de Volumen de operaciones.

Una situación que se plantea en numerosas ocasiones es la siguiente:

- Entidad A con domicilio fiscal en Gipuzkoa. Volumen operaciones el ejercicio 2012 inferior a 7 millones de euros.
- Entidad B con domicilio fiscal en Territorio común. Volumen operaciones en el ejercicio 2012 superior a 7 millones de euros.
- En el ejercicio 2013 la entidad A absorbe a la entidad B.

La cuestión que se plantea es cuál de las dos administraciones es la competente para la exacción del impuesto de sociedades del ejercicio 2013.

El art. 15 de la Ley 12/2013, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, dispone a estos efectos lo siguiente:

"Uno. Corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del

Impuesto de Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 7 millones de euros."

Otra cuestión que igualmente requiere una mayor concreción o aclaración en el texto del Concierto Económico es la relativa a que debe entenderse por "volumen de operaciones" a los efectos determinados en el mismo, al haber sido dicha cuestión objeto de diferentes consultas por parte de los obligados tributarios habiéndose dado a las mismas diversas contestaciones por parte de las distintas Administraciones.

La seguridad jurídica requiere el traslado al Concierto Económico de los criterios unificados de interpretación que se han ido adoptando al respecto por las Administraciones sobre aspectos tales como:

- Si el concepto de "volumen de operaciones" debe ser único para todos los Impuestos respecto de los que se configura como punto de conexión para determinar la aplicación de la normativa foral o estatal y para atribuir las competencias correspondientes a los distintos procedimientos de aplicación de los tributos.
- Qué debe incluirse dentro del "importe total de las contraprestaciones" al que alude el Concierto Económico al definir el volumen de operaciones. En concreto se debería clarificar si dentro de dichas contraprestaciones hay que incluir o no las subvenciones o los pagos anticipados y respecto de estos últimos en qué ejercicio deben incluirse los mismos.
- Si deben o no deben incluirse a los efectos de su cálculo las operaciones no sujetas o las operaciones exentas.
- Si deben incluirse sólo las operaciones básicas o habituales o también las extraordinarias.
- Si deben o no deben incluirse en el volumen de operaciones de la entidad absorbente las operaciones de la absorbida.

2.7.- Competencia de comprobación en caso de cambio de administración competente para la exacción del impuesto.

Una cuestión que tampoco resuelve el Concierto Económico y que sería conveniente que lo hiciera es la relativa a la determinación de la competencia de comprobación de un determinado Impuesto en caso de cambio de Administración competente para la exacción.

Al respecto, el Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, aprobado por el Decreto Foral 31/2010, de 16 de noviembre, en el apartado 3 de su artículo 1 dispone que:

"3. La Diputación Foral de Gipuzkoa será competente para la tramitación de los procedimientos y actuaciones regulados en el presente Reglamento en los términos previstos en el apartado 6 del artículo 48 de la Norma Foral General Tributaria."

Por su parte, la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria de Gipuzkoa, en su artículo 48.6, señala que:

"6. A efectos de determinar la Administración tributaria competente para la realización de las actuaciones derivadas de los procedimientos de aplicación de los tributos y procedimiento sancionador, se tendrá en cuenta el domicilio fiscal en el momento de realización del hecho imponible o de comisión de la infracción."

En el ámbito estatal, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/200, de 27 de julio, dedica su artículo 59 a la determinación de una serie de criterios de atribución de competencia en el ámbito de las Administraciones tributarias.

Se trataría de trasladar los referidos puntos de conexión al texto del Concierto Económico.

2.8.- Operaciones vinculadas. Competencia de comprobación por varias administraciones.

En su Resolución 8/2012, de 2 de julio, la Junta Arbitral puso fin al conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa en relación con las siguientes actuaciones de la AEAT:

"La Diputación Foral de Gipuzkoa tuvo conocimiento de la existencia de procedimientos iniciados por la Inspección tributaria del Estado para practicar valoraciones por el valor de mercado a una entidad, con posibles repercusiones tributarias respecto de otra entidad cuya competencia inspectora correspondía a dicha Diputación Foral, no habiéndosele dado la posibilidad de tomar parte en dichos procedimientos."

Dada la ausencia de una regulación específica de actuación al respecto, y al amparo de lo previsto en los artículos 4.3 del Concierto Económico y 4.1.a) de la Ley 30/1992, de 27 de noviembre, de RJAP, se solicitó por parte del Departamento de Hacienda a la Administración del Estado una coordinación en la tramitación de los referidos procedimientos así como el envío de copias de los correspondientes expedientes de valoración, lo cual fue rechazado por parte del Estado, argumentando al respecto que en el artículo 16.9.1º de la LIS, en el curso del procedimiento inspector iniciado el único sujeto que puede intervenir en el proceso de determinación del valor de la operación es el propio obligado tributario objeto de comprobación."

En la referida Resolución 8/2012, señala la Junta Arbitral que:

"Ni el Concierto Económico ni la normativa estatal o foral prevén el supuesto que origina el presente conflicto: la valoración de operaciones entre entidades vinculada sometidas a la competencia inspectora de diversas Administraciones tributarias; la laguna realmente sorprendente en un"

mundo en el que la existencia de grupos societarios y de vinculaciones entre empresas es un hecho habitual. Ambas Administraciones concuerdan en la constatación de semejante laguna...

...los principios generales del Concierto Económico exigen que las Administraciones interesadas no se ignoren recíprocamente en la valoración de las operaciones vinculadas sino que cooperen para evitar que las correcciones valorativas ocasionen doble imposición. Esta cooperación debe traducirse en un diálogo e intercambio de información..."

La modificación a incluir en este punto en el Concierto tendría por objeto llenar la laguna existente, arbitrando un procedimiento de actuación a seguir en supuestos como el planteado de obligado cumplimiento por parte de las Administraciones interesadas.

2.9.- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones – ITP y AJD. Excesos de adjudicación.

En una adquisición "mortis causa" en la que la competencia de exacción, por aplicación de los puntos de conexión previstos en el Concierto Económico, corresponda a una determinada Administración, a la Diputación Foral de Gipuzkoa, por ejemplo, pueden adjudicarse a un heredero o a un legatario bienes situados tanto en los territorios forales como en territorio común.

En el supuesto de existir en el caso apuntado un exceso de adjudicación, dicho exceso debe tributar aplicando las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin que exista en el Concierto Económico previsión alguna respecto del punto de conexión al efecto aplicable, laguna a la que también convendría dar solución, mediante la oportuna modificación del Concierto Económico.

I. INTRODUCCIÓN

El reconocimiento de poderes tributarios a diversos titulares ocasiona numerosos conflictos y discrepancias entre ellos. La solución puede llegar por distintos caminos, entre otros, el de la Junta Arbitral, prevista en el Concierto Económico³. Pese a estar legalmente prevista, su puesta en marcha se ha retrasado notablemente, lo cual ha provocado problemas de distinta entidad, de suerte que incluso el TC, en el marco de un recurso de amparo, se ha tenido que pronunciar sobre los efectos de su falta de constitución, teniendo la vista puesta en que, en última instancia, tales litigios tienen que solventarse por los tribuna-

les, y más concretamente, por los de la jurisdicción contencioso administrativa.

Merece la pena recoger de la doctrina contenida en la STC 26/2008, de 11 de febrero, RTC 2008\26:

Fundamento jurídico 7: (...) Así pues es a la Junta arbitral prevista en el art. 39.1 LJCA a la que le correspondería conocer de los conflictos de competencia, entre otras materias, que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales «en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados», y los que surjan entre las ci-

¹ Este trabajo se enmarca en los proyectos de investigación titulados: "Tributación de las actividades económicas en el País Vasco: la incidencia del Derecho Comunitario", IT604-13, del Gobierno Vasco; "La coordinación fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral del País Vasco, DER-2012-39342-CO-02, del: Ministerio de Economía y Competitividad; y en la UFI11/05 de la Universidad del País Vasco.

² Entre los más recientes, por orden alfabético, Isabel Alonso Anduiza y Luis J. Izquierdo Pérez, "La Junta Arbitral del Concierto Económico: pasado, presente y futuro, Zergak, n.º. 37, 2009, págs. 109-122; José Luis Burlada Echeveste, "Génesis de la junta arbitral del concierto económico y del convenio económico, Nueva fiscalidad, n.º. 2, 2007, págs. 101-148 y también "Las relaciones entre la inexistente Junta Arbitral del concierto Económico y el derecho de acceso a la jurisdicción", Revista técnica tributaria, n.º. 83, 2008, págs. 23-52; José Luis Burlada Echeveste e Inés María Burlada Echeveste, "La inexistencia de legitimación de los contribuyentes para plantear conflicto positivo de competencias ante la Junta Arbitral del Convenio Económico", Aranzadi Jurisprudencia tributaria, n.º2, 2009, págs. 9-19 y también "Las discrepancias entre administraciones respecto a la domiciliación de los contribuyentes y la inexistente junta arbitral del concierto económico", Quincena fiscal, n.º 17, 2008, págs. 79-87 y asimismo "El fantasma de la Junta Arbitral del Concierto Económico y su consideración como existente: el fin de un pernicioso razonamiento jurídico", Quincena fiscal, n.º 7, 2009, págs. 87-95; Fernando de la Hucha Celador, "El sistema de gestión y reclamaciones previsto en la Ley General Tributaria. El

papel de la Junta Arbitral del País Vasco, Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo / coord. por Andrés Báez Moreno, Domingo Jesús Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois; Juan Arieta Martínez de Pisón (dir.), Miguel Angel Collado Yurrita (dir.), Juan José Zornoza Pérez (dir.), Vol. 2, 2010 (Tomo II), págs. 1251-1269; Olatz Ereño García, "Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico con el País Vasco", Forum fiscal de Álava, Mes 8-9, 2011, págs. 15-26; Juan Ignacio Martínez Alonso, "Constitución de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico", Forum fiscal de Alava, Mes 12, 2007, págs. 11-21 y "Resolución de la Junta Arbitral del País Vasco sobre el caso ROVER", Forum fiscal de Álava, Mes 10-11, 2009, págs. 17-24; Gemma Martínez Bárbara, "Vías de resolución de discrepancias entre las administraciones tributarias en relación con la domiciliación de los contribuyentes en el Concierto Económico", Zergak: gaceta tributaria del País Vasco, n.º. 37, 2009, págs. 89-108; Aitor Orena Domínguez, "La tutela judicial efectiva y la ausencia de Junta Arbitral", Quincena fiscal, n.º 10, 2008, págs. 93-96, José María Utande San Juan, "Las Juntas Arbitrales del Concierto y el Convenio como vía para la resolución de conflictos tributarios forales", Impuestos, n.º 6, 2010, págs. 11-44; Juan Zurdo Ruiz-Ayúcar e Ignacio Zurdo Ruiz-Ayúcar, "A vueltas con la Junta Arbitral de la Ley del Concierto Económico y el artículo 44 de la LJCA. Una interpretación de parte", Jurisprudencia tributaria, n.º. 6, 2007, págs. 11-16.

³ Ya el R.D. de 24 de diciembre de 1926, mediante el que se aprueba el Reglamento del Concierto Económico con las provincias vascongadas (art. 18 y ss.), regulaba en cada una de las tres provincias un Jurado mixto provincial y además un Jurado mixto central. Las funciones de esos Jurados y su composición convierten a esa regulación en un antecedente de la Junta Arbitral prevista en el Concierto.

(*) Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. UPV/EHU¹⁻²

tadas Administraciones «como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente concierto económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales». Como el Abogado del Estado pone de manifiesto en su escrito de alegaciones, esta vía arbitral, prevista en la Ley del concierto, ha de conceptuarse como un tipo singular de vía administrativa previa, que termina con un acuerdo que es un acto administrativo revisable por la jurisdicción contencioso-administrativa y, dentro de ella, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo (art. 39.5).

Todas las partes personadas se muestran de acuerdo, criterio que también ha sostenido el Tribunal Superior de Justicia en su Sentencia, en que la controversia planteada en este caso entre la Diputación Foral de Álava y la Administración General del Estado era perfectamente subsumible en el supuesto de los conflictos de competencia entre ambas Administraciones a los que se refiere el art. 39 de la Ley del concierto económico y, en consecuencia, que su resolución en vía administrativa correspondería a la Junta arbitral, cuyo Acuerdo sería impugnabile ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo. El problema surge porque, pese a estar legalmente prevista su constitución desde el año 1981, aún no se ha formalizado la constitución de la referida Junta arbitral, suscitándose entonces la cuestión de qué hacer con las controversias que se planteen entre la Administración tributaria estatal y la Administración tributaria foral y, en particular, si dichas controversias son o no residenciadas en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

En este proceso de amparo, dado su limitado objeto, hemos de limitarnos a determinar si la decisión judicial impugnada que declaró la inadmisibilidad de los recursos contencioso-administrativos ha vulnerado o no en este caso, de acuerdo con la doctrina constitucional reseñada, el derecho de la demandante de amparo a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de derecho de acceso a la jurisdicción (art. 24.1 CE), ámbito al que debe circunscribirse, por lo tanto, nuestro pronunciamiento".

Fundamento jurídico 8: La primera de las razones en las que el órgano judicial funda su decisión de inadmisión, esto es, la no constitución de la Junta arbitral, cuyas funciones se pretende que asuma, y su falta de competencia para resolver conflictos de competencia, desde la perspectiva de control que nos corresponde se revela por su rigorismo y excesivo formalismo desfavorable a la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva, con la desproporcionada consecuencia en este caso de impedir que pueda impetrarse la tutela judicial respecto de derechos e intereses legítimos.

En efecto, como el Abogado del Estado alega, el art. 39 de la Ley del concierto económico tiene la naturaleza de una *lex specialis* que, al prever la Junta arbitral, establece un tipo singular de vía administrativa para resolver los conflictos de competencia entre la Administración tributaria foral y la Administración tributaria estatal en relación, entre otras materias, con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados, así como con la interpretación y aplicación del concierto a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales, configurándose además como vía administrativa previa a la jurisdiccional.

Pues bien, la falta de constitución formal de la Junta arbitral no puede conducir a privar de toda posibilidad de tutela jurisdiccional a los intereses legítimos en este caso afectados, impidiendo a sus titulares el acceso a la vía judicial en defensa de los mismos, sino que ha de llevar, por el juego del principio *pro actione*, a la aplicación de la normativa general, que permite que puedan residenciarse y dirimirse en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo controversias competenciales entre la Diputación Foral de Álava y la Administración General del Estado, como las suscitadas en el caso que nos ocupa".

Como es natural este criterio del TC ha sido aplicado, posteriormente, por todos los tribunales (Cfr. SSTs de 10 julio 2008, RJ 2008\4406; de 6 de mayo de 2010 (RJ 2010, 3484); de 9 marzo 2011 (RJ 2011\2034) y de 10 marzo 2011 (RJ 2011\2054).

El limbo en el que se encontraban los distintos interesados antes de la constitución de la Junta Arbitral y de la aprobación de su reglamento, ha motivado que ésta haya tenido que interpretar flexiblemente determinados requisitos contenidos en el Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma, aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre (en lo sucesivo RJACE). Y, así en Resoluciones, como la 2/2008 y 4/2009, la Junta Arbitral manifestó que la aplicación del sistema de plazos del RJACE "tiene como presupuesto que este órgano se encontrase de manera efectiva en funcionamiento al tiempo de entablarse el conflicto, ya que no tendría sentido que caducase la posibilidad de acudir a la Junta Arbitral como vía prevista en el Concierto Económico para la resolución de controversias antes de que este órgano tuviese la posibilidad real de entrar a conocer de ellas, conclusión que encuentra apoyo además en el principio *pro actione*".

Es importante, no obstante, matizar que este criterio se ha aplicado en supuestos en los que el conflicto fue planteado antes, varios años antes para ser exactos, de que la Junta Arbitral se constituye y fuera aprobado su Reglamento, dado que "no podrían aplicarse los plazos establecidos por éste para precluir el acceso a esta vía sin menoscabo de la seguridad jurídica".

Son muchas y complejas las cuestiones sobre las que la Junta Arbitral está llamada a pronunciarse. En alguna ocasión, incluso, se ha encontrado con alguna laguna legal, tal es el caso de la valoración de operaciones entre entidades vinculadas sometidas a la competencia inspectora de diversas Administraciones tributarias. Es por ello, por lo que en la Resolución 8/2012, de 2 de julio, Expediente 16/2009 (que es firme, puesto que no ha sido recurrida ante el Tribunal Supremo), puede leerse lo siguiente:

"8. (...) La necesidad de que las Administraciones interesadas en la valoración de operaciones vinculadas traten de aproximar sus posiciones por medio del intercambio de información y el diálogo a fin de evitar una doble imposición deriva, sin duda, de los principios generales del Con-

cierto Económico, cuya finalidad esencial es armonizar el ejercicio de las competencias financieras y tributarias del Estado y de los Territorios Históricos del País Vasco, evitando que del ejercicio de competencias concurrentes se deriven perjuicios para los ciudadanos. Estos principios generales están plasmados ante todo en el artículo 2 del Concierto Económico, que enumera como principio tercero el de "coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado, de acuerdo con las normas del presente Concierto Económico". La coordinación y colaboración deben tener lugar, como es lógico, en ambos sentidos.

El principio de colaboración se desarrolla en el artículo 4 del Concierto Económico, cuyo apartado Tres, invocado por la Diputación Foral de Gipuzkoa, establece el deber del Estado y de los Territorios Históricos en el ejercicio de las funciones de gestión, inspección y recaudación de sus tributos de facilitarse mutuamente cuantos datos y antecedentes estimen precisos para su mejor exactitud, y añade lo siguiente:

"En particular, ambas Administraciones: a) Se facilitarán, a través de sus centros de proceso de datos, toda la información que precisen. A tal efecto, se establecerá la intercomunicación técnica necesaria.

Anualmente se elaborará un plan conjunto y coordinado de informática fiscal". Este precepto no se refiere en rigor al intercambio de información propio de un procedimiento del tipo del amistoso en el plano internacional, -que va acompañado de un diálogo entre las Administraciones interesadas, sino que la información a la que alude se destina a su utilización en un procedimiento propio de la Administración receptora. Sin embargo, dicho precepto es manifestación del principio más general de colaboración entre Administraciones. A este mismo principio alude el artículo 19.Dos tanto de la LIS como de la NFIS de Gipuzkoa en relación con la inspección del Impuesto sobre Sociedades.

También es manifestación de los principios de coordinación y colaboración la norma de la letra e)

del artículo 16.9 NFIS de Gipuzkoa, invocada por la Diputación Foral de Gipuzkoa, que dispone que en el supuesto de que la competencia sobre la otra parte de la operación corresponda a otra Administración tributaria, se comunicará a ésta la iniciación del procedimiento "a los efectos que resulten oportunos".

Este precepto, que lamentablemente no tiene paralelo en la normativa estatal, está en línea con las normas internacionales sobre precios de transferencia, presididas, como hemos visto, por el principio de colaboración entre las Administraciones de los Estados interesados.

Lo mismo cabe afirmar respecto de la posibilidad de acuerdos previos de valoración de operaciones vinculadas (conocidos en la práctica internacional como APA, abreviatura de su denominación en inglés: *advance pricing agreements*) en los que participen otras Administraciones tributarias, previstos por el artículo 16.7 tanto de la LIS como de la NFIS de Gipuzkoa, desarrollado en el ámbito estatal por los artículos 29 *quater* y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades aprobado por RD 1777/2004, de 30 de julio. De esta norma no cabe deducir directamente la posibilidad de acuerdos sobre la valoración de operaciones vinculadas, como sostiene la Diputación Foral de Gipuzkoa, pero sí constituye una manifestación más del espíritu de colaboración entre Administraciones que debe presidir esta materia.

(...)

10. Ni el Concierto Económico ni la normativa estatal o foral prevén el supuesto que origina el presente conflicto: la valoración de operaciones entre entidades vinculadas sometidas a la competencia inspectora de diversas Administraciones tributarias; laguna realmente sorprendente en un mundo en el que la existencia de grupos societarios y de vinculaciones entre empresas es un hecho habitual. Ambas Administraciones concuerdan en la constatación de semejante laguna, pero de esta admisión no es posible deducir ni un argumento favorable a la pretensión de la Diputación Foral de Gipuzkoa, como

ésta propugna, ni uno contrario a ella, como afirma la AEAT, puesto que el fundamento de esta pretensión se encuentra, como hemos visto más atrás, en otras consideraciones.

Anteriormente hemos afirmado que los principios generales del Concierto Económico exigen que las Administraciones interesadas no se ignoren recíprocamente en la valoración de las operaciones vinculadas sino que cooperen para evitar que las correcciones valorativas ocasionen doble imposición. Esta cooperación debe traducirse en un diálogo e intercambio de información con el fin de intentar de buena fe resolver las discrepancias que puedan surgir. Este es el alcance que atribuimos a la pretensión de participación de la Diputación Foral de Gipuzkoa, que entendida en estos términos no podemos sino estimar. La realización de esta cooperación no requiere, en realidad, un procedimiento detallado, que, como hemos indicado, tampoco existe en el ámbito internacional, sin perjuicio de las normas internas que los Estados quieran adoptar, como, en el caso español, el citado Reglamento de procedimientos amistosos.

No obstante, en el ámbito estatal el Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado por RD 1065/2007, de 27 de julio, regula en su artículo 168 las "inspecciones coordinadas con las Comunidades Autónomas", procedimiento que, aunque no está especialmente diseñado para supuestos como el presente, podría servir de cauce para la colaboración entre Administraciones en tales supuestos.

Es de señalar que el derecho a la participación que reconocemos a la Diputación Foral de Gipuzkoa en los términos expuestos no implica la obligación por parte de la Administración del Estado de llegar a un acuerdo con ella. Esta obligación tampoco existe en el procedimiento amistoso en el ámbito internacional (cfr. el comentario al artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE de 2010, párrafo 37), de aquí que para el supuesto de falta de acuerdo se introdujese en la actualización de 2008 del Modelo de la OCDE un procedimiento arbitral. La solución definitiva de las controversias entre Administracio-

nes tributarias sobre los ajustes de precios de transferencia en el ámbito interno exigirían igualmente la adopción de soluciones en vía legislativa",

Por razones de espacio, no es abarcable en un solo trabajo dar cuenta de todos los conflictos sobre los que se ha pronunciado la Junta Arbitral, por ello, nos centraremos en la descripción de los más recientes que se refieren a la vertiente procedimental, dejando para otra ocasión el análisis de otros aspectos. La jurisprudencia recaída sobre las normas relativas a las Juntas Arbitrales previstas en el Convenio Económico y en la LOFCA, nos van a ser de utilidad para nuestro trabajo, en la medida que aborden problemas similares a los que se pueden suscitar con respecto a la Junta Arbitral del Concierto Económico. Recogeremos, a modo de recopilatorio, textos amplios de las resoluciones y sentencias más recientes, para facilitar su difusión.

La Junta Arbitral del Concierto tiene carácter bilateral y está pensada para resolver los conflictos que se plantean entre la Administración estatal y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma.

No se ha previsto, expresamente, cómo pueden resolverse los conflictos entre los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra. La STS de 17 de octubre de 2013, RJ 2013\7514, también lo ha visto así, pero ello no le ha impedido pronunciarse, en aras del principio de tutela judicial efectiva, siguiendo la estela del Tribunal Constitucional, con ocasión de un conflicto que ha llegado a su conocimiento:

"desde la perspectiva de aplicabilidad del Convenio a la concreta relación o conflicto a resolver, los Territorios Históricos del País Vasco es territorio en régimen común, y viceversa, desde la perspectiva de aplicabilidad del Concierto, la Comunidad Foral de Navarra, es territorio de régimen común; no es posible salvar el vacío normativo o la contradicción entre normas, de entender que existen, aplicando las reglas generales para salvar las mismas, en tanto que el ám-

bito de aplicación del Concierto o Convenio, aún que materialmente puedan coincidir, conceptualmente son distintos, aun cuando resulte evidente que ello puede dar lugar a la paradoja que las partes ponen en evidencia.

Sin embargo, aún lo anterior, el debate queda descontextualizado de obviarse la función que dentro de la regulación para coordinar, armonizar y hacer factible el normal desarrollo de distintos regímenes en el sistema tributario del Estado español, cumple la Junta Arbitral en la concreta cuestión que nos ocupa, esto es, a los efectos de pacificar un conflicto surgido entre las Administraciones interesadas; expresamente se prevé que entre las funciones de la Junta Arbitral se cuenta la de resolver los conflictos que se susciten entre la Administración Tributaria del Estado y las Diputaciones Forales, o entre éstas y la Administración de cualquier Comunidad Autónoma en relación con una serie de materias. Pero, dentro, claro está, del estricto ámbito administrativo, puesto que es función jurisdiccional el control de la actividad administrativa, y en concreto la resolución última de los posibles conflictos que pudieran surgir entre administraciones implicadas, por mandato constitucional y cumplimiento del principio de tutela judicial efectiva mediante la posibilidad de acceder a los tribunales de justicia.

En este contexto, único que interesa para resolver la cuestión que nos ocupa, *la función resolutoria de los conflictos por parte de la Junta Arbitral se inscribe, dentro de un procedimiento administrativo y, en concreto, se configura como mero trámite administrativo, esto es, como se ha dicho por este Tribunal en incontables ocasiones, como "vía administrativa previa a la jurisdiccional"*. Así es, el conocimiento de los litigios competenciales entre Administraciones públicas corresponde a este orden jurisdiccional por mandato constitucional y reconocimiento legal; este es el presupuesto realmente importante en el que debe inscribirse la función de resolución de los conflictos entre las Administraciones por parte de la Junta Arbitral, por lo que las dificultades o complejidades procedimentales, en modo alguno pueden perjudicar fatalmente el derecho al acceso a los tribunales de justicia, *tutela judicial*

efectiva, para la posible resolución judicial del conflicto surgido entre las administraciones. Son numerosas las sentencias de este Tribunal Supremo que en aquellos casos en los que dentro del ámbito material que nos ocupa, esto es de coordinación de los distintos regímenes existentes dentro del sistema tributario español, surgido el conflicto entre las Administraciones, *aun cuando incluso no se habían constituido las Juntas Arbitrales del Convenio o del Concierto, se procuró la interpretación más acorde para hacer factible la resolución judicial del conflicto*, recordemos algún pronunciamiento en el que se dijo siguiendo al Tribunal Constitucional que "la jurisdicción contencioso-administrativa no sólo tiene por misión controlar la conformidad a Derecho de la actividad administrativa a iniciativa de un ciudadano, sino también resolver los litigios entre Administraciones basados en el Derecho Administrativo, y que la falta de constitución formal de la Junta arbitral no puede conducir a privar de toda posibilidad de tutela jurisdiccional a los intereses legítimos afectados, impidiendo a sus titulares el acceso a la vía judicial en defensa de los mismos, sino que ha de llevar, por el juego del principio *pro actione*, a la aplicación de la normativa general, que permite que puedan residenciarse y dirimirse en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo controversias competenciales entre Administraciones Públicas basadas en el Derecho Administrativo.. A lo que cabe añadir un plus argumental representado porque el conflicto entre las Administraciones no se hace en abstracto, sino que tiene como misión clarificar situaciones que hagan posible la mejor gestión dirigida a procurar los ingresos necesarios a través de los tributos, en los que siempre cabe descubrir en última instancia al contribuyente sobre el que va a recaer la obligación de hacerlos efectivos, cuyo interés en la resolución del conflicto entre las Administraciones es evidente, en tanto que la resolución del mismo afecta directamente a sus intereses y garantías básicas como tal contribuyente, y que, por ende, tiene derecho a que se le facilite el acceso a la vía jurisdiccional como medio para delimitar y clarificar su situación tributaria.

En el caso que nos ocupa, no es discutible que se ha planteado un conflicto de competencia entre la Diputación Foral de Álava y la Comunidad de Navarra, sobre el domicilio fiscal de un contribuyente, y pretende la primera que se aplique lo dispuesto en el artº 43 del Concierto Económico con el País Vasco, Ley 12/2002, de 23 de Mayo, correspondiéndole la resolución del conflicto conforme al artº 66. Uno. c del citado texto, a la Junta Arbitral prevista en la citada Ley.

Pues bien, conforme a los razonamientos anteriores, dado que los conflictos entre Administraciones públicas deben dilucidarse ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, al que le corresponde el conocimiento de los litigios competenciales entre Administraciones Públicas basadas en el Derecho Administrativo, tiene valor el pronunciamiento impugnado de la Junta Arbitral, en lo que interesa, en cuanto se ha cumplido el tipo singular de vía administrativa para resolver los conflictos de competencia previstos en la citada Ley 12/2002, que se configura como vía administrativa previa a la jurisdiccional; sin que haya lugar, por tanto, a declarar la nulidad solicitada por falta de competencia de la Junta Arbitral".

II. NATURALEZA Y FUNCIONES.

La Junta Arbitral se configura como un órgano colegiado de deliberación y resolución de los conflictos. Sus resoluciones son recurribles judicialmente. El procedimiento ante la Junta Arbitral es un procedimiento administrativo singular que no puede equipararse al arbitraje.

Son cuatro las funciones que tiene atribuidas la Junta Arbitral. Tres contenidas en el artículo 66. Uno de la Ley 12/2002, de 23 de Mayo del Concierto Económico (en lo sucesivo CEPV) y la cuarta recogida en el artículo 64 CEPV. Parafraseando a las SSTs de 17 enero 2013 (RJ 2013\1227) y 7 de junio de 2012 (RJ 2012, 7285), la principal función que está llamada a desempeñar la Junta Arbitral del Concierto Económico es la de resolver conflictos de competencias entre Administraciones, *positivos o negativos*, surgidos como consecuencia de la aplicación del Concierto a casos concretos.

Según el apartado uno del artículo 66 de la Ley del Concierto Económico la Junta Arbitral tendrá atribuidas las tres siguientes funciones:

La primera, resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El conflicto entre las Administraciones no tiene que ser un conflicto abstracto, todo lo contrario. Si fuera abstracto, la Junta Arbitral tendría que declarar su inadmisión. Así lo ha hecho en su Resolución 1/2013, de 25 de enero, Expediente 12/2010:

"(..) la declaración de la terminación del procedimiento tiene como presupuesto que éste haya sido debidamente incoado. Ello es dudoso en el presente caso en vista de la cuestión sometida a la decisión de esta Junta Arbitral, que tiene una naturaleza fundamentalmente abstracta. En efecto, no se pide a la Junta Arbitral que se pronuncie acerca de un volumen de operaciones fijado cuantitativamente por una Administración, cuya corrección es discutida por otra y de cuya cuantía se deriven según el Concierto consecuencias en cuanto a la normativa aplicable, la exacción de un impuesto o su inspección, generándose así un conflicto de competencias.

Obsérvese que en el presente procedimiento no se menciona en ningún momento cuál es el volumen de operaciones de la entidad que la Diputación Foral de Gipuzkoa ha considerado existente; únicamente se afirma por la Diputación en su escrito de alegaciones de 25 de noviembre de 2011 que su cuantificación fue única para el Impuesto sobre Sociedades y el IVA, según una diligencia que no consta en el expediente, y que en los ejercicios 2004 y 2005 fue inferior a 6 millones de euros, afirmación que no es discutida por la AEAT.

Los razonamientos del escrito de planteamiento de la AEAT, aunque suscitados por los datos relativos a ENTIDAD 1, giran en su totalidad sobre la interpretación de los conceptos de volumen de operaciones y de proporción de volumen de operaciones adoptados por el Concierto Económico y tienen, en consecuencia carácter general y abstracto. De aquí que lo que la AEAT pide inicialmente a la Junta Arbitral no es que rectifique de una manera determinada un volumen de operaciones previamente cuantificado por la Diputación Foral de Gipuzkoa sino que lleve a cabo su cómputo de acuerdo con las normas del Concierto Económico tal y como éstas son interpretadas por la AEAT.

Tampoco origina el presente conflicto el hecho de que una Administración (en el presente caso la Diputación Foral de Gipuzkoa), sobre la base de un volumen de operaciones tenido en cuenta por ella haya asumido competencias que otra Administración (en el presente caso la AEAT) considera que transgreden las propias, que es el supuesto específico de los conflictos competenciales cuyo conocimiento es función de la Junta Arbitral. Por eso el "requerimiento de inhibición" dirigido por la AEAT a la Diputación Foral de Gipuzkoa lo que exige de ésta no es que cese en el ejercicio de una competencia que aquélla considera que le pertenece, sino que determine el volumen de operaciones de la entidad ajustándose a la interpretación que la AEAT considera correcta. Tiene, pues, razón la Inspección de la Hacienda Foral de Gipuzkoa cuando afirma en su informe de 2 de junio de 2010 que "[e]l requerimiento de inhibición como requisito previo para el inicio del procedimiento a seguir para la resolución de los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias no parece el procedimiento adecuado, ya que se entiende por parte de esta Inspección que no existe un conflicto de competencia ni de interpretación en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados".

Prueba del carácter abstracto de la discrepancia que la AEAT consideró inicialmente existente es que la AEAT considera que el objeto del conflicto ha desaparecido cuando se pone de manifiesto

que existe una coincidencia en cuanto al concepto de "volumen de operaciones" del Concierto Económico, aceptando sin discusión las cuantías determinadas por la Diputación Foral de Gipuzkoa, que, como ya hemos señalado, no son objeto de controversia en el presente procedimiento.

Pues bien, de las normas que regulan las funciones de la Junta Arbitral se deduce que no entra dentro de sus atribuciones resolver cuestiones abstractas de interpretación del Concierto Económico sin relación con conflictos concretos.

Así se infiere del artículo 66 del Concierto Económico, que habla de "resolver conflictos" o "conocer de conflictos" y se refiere en general al "conflicto de competencias". A la misma conclusión se llega a la vista de los artículos 3 y 10 a 12 RJACE, todos los cuales se refieren a conflictos de competencias. Este es el supuesto contemplado por el artículo 13 RJACE cuando exige la formulación de un requerimiento de inhibición como requisito para el planteamiento del conflicto.

En vista de la ausencia en el presente caso de un conflicto de competencias realmente existente -sin perjuicio de que pudiese suscitarse en un momento posterior -el conflicto fue indebidamente planteado y debe inadmitirse".

La segunda, conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.

La tercera, resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

Siguiendo las SSTs de 17 de enero de 2013 (RJ 2013\1227) y 7 de junio de 2012 (RJ 2012, 7285) puede decirse que los tres supuestos hacen referencia a conflictos sobre puntos de conexión que surgen en la aplicación del Concierto, dado que la referencia a la proporción de operaciones en el Impuesto sobre Sociedades y por el Impuesto sobre el Valor Añadido y a la domicilia-

ción de los contribuyentes son casos particulares de puntos de conexión.

Brevemente haremos alguna referencia a la tercera de las funciones. En ese sentido comenzaremos haciéndonos eco de la Resolución 11/2012, de 28 de septiembre, Expediente 15/2009, puesto que realiza algunas referencias a las reglas sobre distribución de la carga de la prueba que son del mayor interés:

"4 (...)De ellas se desprende que corresponde a la Diputación Foral de Bizkaia probar los hechos de los que extrae la conclusión jurídica de que procede retrotraer los efectos del cambio de domicilio al 1 de enero de 2007, puesto que esa es su pretensión; por su parte la AEAT, dado que se opone a ella, ha de acreditar que tales hechos son reveladores de una situación diferente, o que junto a ellos existen otros que, valorados en su conjunto, acreditan una cosa distinta. Por tanto, ninguna de ambas partes está dispensada de probar lo que a su derecho convenga. A esta Junta Arbitral, puesto que no se trata de una prueba tasada, le corresponde valorar libremente las alegaciones y propuestas realizadas.

5. A tenor de la doctrina del Tribunal Supremo expresada, entre otras, en la STS de 22 de enero de 2000 compete en todo caso a cada parte la carga de probar sus pretensiones. Efectivamente, según la sentencia citada, la carga de la prueba es un concepto no demasiado perfilado en el proceso contencioso, que se limita a ser tributario de la doctrina civilista nacida de los artículos 1214 y siguientes del Código Civil. La carga de la prueba es clave cuando hay falta o ausencia de prueba de hechos relevantes. En ese caso, debe hacerse la imputación lógica a la parte que quebrantó el "onus probandi". Igualmente, como recuerda, entre otras, la STS de 28 de abril de 2001, en relación con la cuestión de la carga de la prueba se han introducido matizaciones en el rigor con que se ha venido exigiendo a los sujetos pasivos tal probanza, siendo una de ellas la que proviene de la necesidad de ir más allá de la escueta aplicación del artículo 1214 del Código Civil, precepto que está orientado hacia el campo del Derecho de obligaciones, debiendo

ponerse el mismo en relación, en el campo del derecho tributario, con el supuesto de hecho de la norma de que se trate, habiéndose consolidado la doctrina uniforme y reiterada, según recuerda entre otras la sentencia de esta Sala de 17 de marzo de 1995, de que cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma que invoca a su favor. Efectivamente, en la citada Sentencia de 17 de marzo de 1995 se señala que "procede reiterar la doctrina uniforme de esta Sala, según la cual cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias invoca a su favor, doctrina jurisprudencial puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo en Sentencias de 20 y 13 marzo y 24 enero 1989, y reiterada en las Sentencias de 29 noviembre 1991 y 19 febrero 1994. En definitiva, concluye la STS de 28 de abril de 2001: "La función que desempeña el artículo 1214 -actual artículo 217 LEC - del Código es la de determinar para quién se deben producir las consecuencias desfavorables cuando unos hechos controvertidos de interés para resolver cuestiones del pleito no han quedado suficientemente probados. Se trata de una regla cuyo alcance ha sido conformado por la doctrina científica y jurisprudencial, y que por su carácter genérico opera solamente en defecto de regla especial".

6. En procedimientos de la naturaleza como el que nos ocupa, no podemos dar la espalda a las reglas probatorias específicas que se aplican en materia tributaria, en la medida en que pueden, en ocasiones, servir para declarar probados hechos o situaciones jurídicas, pero, las más de las veces su eficacia será más bien limitada, de suerte que, por regla general, bastarán las reglas generales sobre la prueba. Esta declaración previa que realizamos viene a propósito de la invocación que hacen las Administraciones interesadas de determinadas presunciones contenidas en la normativa tributaria, tal es el caso de la presunción de certeza de los datos y elementos de hecho consignados en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones y demás documentos presentados por los obligados tributarios y de la presunción de certeza de las diligencias extendidas por personas al servicio de las Administraciones interesadas. Ninguna de

ambas presunciones puede trasladarse, tal cual, a procedimientos de la naturaleza del que estamos enjuiciando, siquiera sea, entre otros motivos que pudieran esgrimirse-, por lo siguiente: uno, en relación con la primera presunción, porque solo opera con respecto a los propios obligados tributarios, no con respecto a terceros, como sería el caso de la Diputación Foral de Bizkaia; y dos, en relación con la segunda presunción, porque se ciñe a los hechos contenidos en la diligencia y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, y, en este caso, en ninguna de las diligencias se recogen hechos aceptados por el obligado tributario. Por supuesto, las declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de la sociedad interesada, así como las diligencias extendidas por personas al servicio de las Administraciones interesadas, en tanto en cuanto forman parte del expediente y del que derivan hechos relevantes para la decisión del procedimiento (art. 80.1 de la Ley 30/1992), han de ser tenidos en cuenta a la hora de dictar la resolución (art. 89.1 de la Ley 30/1992). En suma, tales documentos no carecen de valor probatorio; naturalmente que tienen efectos probatorios, pero no gozan del privilegio de presunción de certeza.

Como se recordará a día de hoy, el artículo 43. Seis de la Ley del Concierto dispone que "las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que se regula en la sección 3.ª del capítulo III de este Concierto Económico". Por su parte, el artículo 43.Nueve de la Ley del Concierto establece que "el cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. La Administración promotora dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de dos meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente. Si no hubiera conformidad será la Junta Arbitral la que tendrá que resolver, previa audiencia al contribuyente".

El Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco da nueva redacción al apartado nueve del artículo 43 CEPV, pasando a tener la siguiente:

"El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de cuatro meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis de este artículo.

Con carácter previo a la remisión de una propuesta de cambio de domicilio, la Administración interesada podrá llevar a cabo, en colaboración con la otra Administración, actuaciones de verificación censal del domicilio fiscal"

Cuando se produzca un cambio de oficio de domicilio, previo acuerdo de ambas Administraciones, o como consecuencia de un resolución de la Junta Arbitral, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el nuevo domicilio fiscal así determinado se mantendrá durante los tres años siguientes a la fecha de la resolución".

Es el momento de recordar que es criterio reiterado de la Junta Arbitral (por todas, Resolución 6/2013, de 22 de febrero, Expediente 06/2010): en primer lugar, que la noción de "gestión administrativa y dirección de los negocios" que se contiene en el artículo 43. Cuatro CEPV "es un concepto jurídico indeterminado, cuya concreción requiere tomar en consideración todas las circunstancias del caso. Sólo en el caso de que no pueda establecerse este lugar entraría en juego el criterio supletorio del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado previsto en el inciso 2º de dicho precepto. Criterio que en el

presente caso difícilmente nos haría servicio, dado que la sociedad carece de inmovilizado material"; en segundo lugar, que "a la hora de determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas lo que importa no es su domicilio social, el criterio realmente decisorio es donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, cuestión ciertamente compleja dado que no se definen sus contornos. La localización del domicilio fiscal, pues, será un hecho que habrá que acreditar probando que tales circunstancias concurren en un determinado lugar. La prueba no es tasada, es más, a nivel legal no se establecen pautas al respecto, ni siquiera a título indicativo"; y, por último, que "dado que el lugar en que se realice la gestión administrativa y la dirección de los negocios es una cuestión fáctica, deben tenerse en cuenta los distintos elementos probatorios que obren en el expediente (el domicilio fiscal de los administradores y de los accionistas, el resultado de las visitas realizadas al domicilio fiscal de la entidad, los informes y diligencias de constancia de hechos extendidos por los inspectores, los medios personales con los que cuenta la entidad en la localización desde la que sostiene que lleva a cabo la gestión administrativa, los lugares donde se formalizan las escrituras públicas que otorgan sus administradores, los lugares donde radican las cuentas corrientes, etc.), pues todos ellos constituyen, o pueden constituir, datos fácticos muy relevantes para determinar el domicilio fiscal de la entidad".

La cuarta función consiste en resolver las controversias que se susciten en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, si no existe acuerdo acerca de las consultas que se le planteen relativas a los puntos de conexión contenidos en el Concierto Económico.

El artículo 64.b) CEPV dice que tales consultas "se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones, se

procederá a la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa quien, de no llegar a un acuerdo, la trasladará a la Junta Arbitral".⁴

La nueva redacción que se propone por el Proyecto de Ley por la que se modifica el CEVP es la siguiente: b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada.

De existir observaciones y no ser admitidas, podrá llegar a un acuerdo sobre las mismas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes".

Por tanto se facilitan las cosas, puesto que ya no hará falta que se vuelva reunir la Comisión de Coordinación para acordar trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral. Repárese en que en el futuro el mencionado traslado podrá llevarse a cabo por la propia Comisión o por cualquiera de las Administraciones concernidas.

La normativa estatal, entendiendo por tal, a los presentes efectos, la Ley General Tributaria y los correspondientes reglamentos que la desarrollan, no contiene ninguna referencia esta cuestión. Ello no supone, sin embargo, ningún problema. El

párrafo segundo el artículo 1 de la LGT, referido al objeto y ámbito de aplicación, dispone que "lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco.

Eso es lo que también viene a decir el ya derogado Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo, que establece el régimen aplicable a las consultas cuya contestación debe tener carácter vinculante para la Administración tributaria. Se limita a señalar en su Disposición Adicional Cuarta que lo dispuesto en el propio Real Decreto se entiende sin perjuicio de los regímenes de Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco y de Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra. Ese reglamento ha sido derogado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que no dice nada al respecto, quizás por entenderlo innecesario, dado lo que establece el párrafo segundo del artículo 1 de la LGT. En cambio, si se introduce una Disposición dedicada a Canarias. Efectivamente, la Disposición adicional duodécima, relativa a la Contestación a consultas tributarias relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias, establece que "En el ámbito del Impuesto General Indirecto Canario y del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias se aplicará lo dispuesto en el apartado tres de la disposición adicional décima de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias".

Las disposiciones forales si se ocupan, expresamente, de esta cuestión. En efecto, el Decreto Foral (Álava) 80/2005, de 28 de diciembre, que aprueba las normas de procedimiento aplicables a las consultas tributarias escritas, propuestas previstas de tributación y cláusula anti-elusión establece en su artículo 4.2 que «en los supuestos en

⁴ Vide http://www.agenciatributaria.es/AEAT.fisterritorial/Inicio_es_ES/_Menu_/Fiscalidad_Autonomica/Regimen_Foral/Resoluciones_de_las_Juntas_Arbitrales_y_Consultas/Consultas_Tributarias/Pais_Vasco/Todas_las_Consultas/Todas_las_Consultas.shtml

los que, de conformidad con lo dispuesto en el Concierto Económico o en la normativa autonómica sobre armonización, coordinación y colaboración fiscal, deba remitirse consulta a otros órganos de la Administración tributaria se procederá a la realización de los trámites correspondientes, comunicando al consultante dicha remisión, que producirá la suspensión del procedimiento durante la tramitación de aquellos» y que «el periodo de suspensión a que se refiere el párrafo anterior no se computará a efectos del plazo máximo de resolución de tres meses establecido en el apartado 5 del artículo 83 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria de Álava». Por su parte, el artículo 4.3 del Decreto Foral (Bizkaia) 101/2005, de 21 de mayo, que desarrolla los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previstas de tributación y cláusula anti-elusión establece que «en los supuestos en los que, de conformidad con lo dispuesto en el Concierto Económico o en la normativa autonómica sobre armonización, coordinación y colaboración fiscal, deba remitirse consulta a otros órganos, la Secretaría de Coordinación y Asistencia Técnica dará traslado de la misma y de la propuesta de contestación a la Secretaría General Técnica para la realización de los trámites correspondientes, comunicando al consultante dicha remisión, que producirá la suspensión del procedimiento durante la tramitación de aquellos» y que «el periodo de suspensión a que se refiere el párrafo anterior no se computará a efectos del plazo máximo de resolución de seis meses establecido en el apartado 5 del artículo 85 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia». Finalmente, el Decreto Foral (Gipuzkoa) 49/2006, de 5 de diciembre, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas y propuestas previas de tributación y se crea la Comisión Consultiva Tributaria dispone que: En los supuestos en los que, de conformidad con lo dispuesto en el Concierto Económico o en la normativa autonómica sobre armonización, coordinación y colaboración fiscal, deba remitirse la consulta a otros órganos, la Administración tributaria realizará los trámites correspondientes a la remisión y comunicará a quien realizó la consulta dicha actuación, que producirá la suspensión del proce-

dimiento durante la tramitación de aquéllos. El periodo de suspensión a que se refiere el párrafo anterior no se computará a efectos del plazo máximo de contestación de seis meses establecido en el apartado 5 del artículo 83 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

Esa función puede dar mucho juego, de hecho ya ha comenzado a darlo. Y así en la STS de 21 febrero 2011, RJ 2011\1254, (en el marco de un recurso de casación contra una STJPV, que no un recurso contra una resolución de la Junta Arbitral), podemos leer:

Fundamento jurídico segundo (...) “la Diputación Foral de Bizkaia aduce dos motivos de casación.

En el primero, al amparo del art. 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, denuncia la infracción del art. 107 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria y la jurisprudencia relativa al mismo, en cuanto la sentencia viene a admitir un recurso contra un acto no susceptible de ser recurrido, obviando el análisis de la jurisprudencia reiterada, contraria a la irrecurribilidad de las contestaciones a las consultas tributarias, por todas, la sentencia de 10 de febrero de 2001 (RJ 2001, 1019).

En el segundo, también al amparo del art. 88.1.d), alega la infracción del artículo 64 del Concierto Vasco, aprobado mediante Ley 12/2002, de 23 de mayo, y del artículo 62 de la Ley 30/1992, así como la jurisprudencia relativa a los mismos, al no existir un vicio de incompetencia por parte de la Hacienda Foral de Bizkaia, sino a lo más una omisión de un trámite del procedimiento que no podía calificarse de esencial, ya que de una interpretación sistemática de la totalidad del art. 64 del Concierto, de su integración con la Norma Foral General Tributaria y con la Ley General Tributaria, no puede concluirse que la competencia para resolver las consultas tributarias corresponda a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, que, por su propia configuración, no tiene poderes ejecutivos sino que se trata de un foro paritario de diálogo político entre las Administraciones implicadas en la gestión del Concierto Económico.

Fundamento jurídico tercero:.-La cuestión controvertida consiste en determinar si la Diputación Foral de Bizkaia resultaba competente por sí misma para resolver cuestiones sobre puntos de conexión planteados mediante consulta o si, por el contrario, debía contar con la Administración del Estado, para dar una respuesta a dicha consulta por ser éste el procedimiento establecido al efecto.

En primer lugar, hemos de considerar ajustada a Derecho la posición de la Sala de instancia al admitir el recurso, lo que implica la desestimación del primer motivo del recurso de la Diputación Foral, pues si bien en la normativa que se cita como infringida se establecía la imposibilidad por parte de los obligados tributarios de recurrir contra la resolución de una consulta tributaria, no existía en cambio ninguna previsión normativa que impidiese a otro tipo de interesados, como en este caso ocurría con la Administración del Estado, para cuestionar la actuación de la otra Administración afectada por razones competenciales y de procedimiento, que es lo que realmente planteó la representación estatal en la instancia, dejando a un lado si el contenido de la respuesta era o no conforme a Derecho.

Fundamento jurídico cuarto:.- Asimismo resulta rechazable el motivo que invoca Iberdrola, en el que alega que tenía derecho a una respuesta a su consulta en un determinado plazo, sin que la entrada en funcionamiento de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa pudiera perjudicarle, y que por el criterio de la sentencia su derecho dejó de existir.

Debemos comenzar recordando que dado que la consulta no tiene la consideración de acto administrativo, la falta de contestación no podía generar un acto de carácter presunto, para el caso del silencio positivo. Por otra parte, el consultante no está obligado a seguir la interpretación manifestada por la Administración en la consulta formulada, ya que dicha contestación no representa más que una manifestación de juicio por parte de la Administración y por lo que podrá actuar conforme a ella o no.

Precisamente el carácter meramente informativo de la contestación a la consulta representa el fundamento de su inimpugnabilidad, al poner de manifiesto la ausencia de todo contenido decisorio que limita o amplíe por sí sola la esfera de derechos y obligaciones del obligado tributario.

Fundamento jurídico quinto:.- No mejor suerte ha de correr el segundo motivo que articula la Diputación Foral.

Ante el principio de coordinación, armonización fiscal y colaboración con el Estado que establece el artículo 2.tres de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por el que se aprueba el Concierto con la Comunidad Autónoma del País Vasco, se prevé una Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, que tiene atribuidas, entre otras, según el art. 64 .b), "resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico", disponiendo, a continuación, "Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada. De existir observaciones, se procederá a la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa quien, de no llegar a un acuerdo, la trasladará a la Junta Arbitral".

Siendo esta la normativa no cabe la menor duda que el art. 64 b) del Concierto Económico obligaba a la Hacienda Foral a remitir la propuesta de resolución de la consulta planteada, en cuanto afectaba a la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados contenidos en el Concierto, en el plazo de dos meses, a la Administración del Estado para posibles observaciones, y que sólo a falta de observaciones ésta se habría podido entender aprobada, pues en caso contrario era obligado proceder a constituir la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, trasladándose a falta de acuerdo al seno de la Junta Arbitral.

Este procedimiento, sin embargo, fue inobservado, por lo que se vio obligada la Administración del Estado a formular el requerimiento de anulación que, al ser desestimado, provocó el recurso jurisdiccional.

La Sala comparte la conclusión a que llegó el Tribunal de Instancia, ya que no cabía obviar el procedimiento establecido a pesar de que la consulta versaba claramente sobre la aplicación de los puntos de conexión previstos en el Concierto, que obligaba a trasladarla para su análisis junto con la propuesta de resolución, en el plazo de dos meses desde su recepción al resto de las Administraciones concernidas, en el caso que nos ocupa, la Administración del Estado, y los restantes trámites dependían de la existencia o no de acuerdo entre ellas, debiendo constituirse la Comisión en caso de existir observaciones".

Hasta la fecha, la Junta Arbitral del Concierto Económico no se ha pronunciado sobre ninguna consulta. No es el caso de la Junta Arbitral del Convenio, que si tuvo que pronunciarse puesto que se le trasladaron sendas consultas dado el desacuerdo existente sobre la interpretación del término "territorio común". La resolución dictada por la Junta Arbitral navarra se recurrió en casación ante el Tribunal Supremo, que, mediante la conocida sentencia de 26 de mayo de 2009, RJ 2009\4402, desestimó el recurso (La STS de 17 de octubre de 2013 RJ 2013\7514, asume dicha interpretación).

Es muy interesante, la Resolución 17/2012, de 29 de noviembre, Expediente 17/2010, pues distingue entre los procedimientos ante la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y ante la Junta Arbitral. Estas son sus palabras:

"El mismo deber de colaboración y lealtad institucional hubiera debido inducir a la AEAT a resolver la discrepancia existente con la Diputación Foral de Bizkaia acerca de la condición del territorio de la Comunidad Foral de Navarra a efectos del cómputo del volumen de operaciones realizado en territorio común, planteada precisamente por una consulta de una de las sociedades objeto de las actuaciones que originan el

presente conflicto. Para ello la AEAT hubiera debido promover la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa de acuerdo con el artículo 64 b) del Concierto Económico. Es cierto que, como alega la Administración estatal, también la Diputación Foral de Bizkaia hubiera podido promover esa convocatoria, pero es la AEAT la que llevó a cabo las actuaciones inspectoras cuya competencia dependía de la resolución de la mencionada discrepancia.

Nuevamente nos encontramos aquí, sin embargo, con un procedimiento del tipo de los que cabe calificar de "amistosos", que no es el único en el Concierto Económico, con cuyo espíritu armoniza que las controversias entre las Administraciones interesadas se traten de resolver por medio de acuerdos entre ellas antes de acudir a otras instancias.

También aquí el hecho de no haber instado la convocatoria de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa carece de consecuencias respecto al planteamiento del presente conflicto.

Tiene razón la AEAT cuando alega en contra de la Diputación Foral de Bizkaia que el planteamiento de una consulta no interrumpe las actuaciones inspectoras, ni siquiera, a la vista del artículo 64 del Concierto Económico, cuando la cuestión se somete a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, a diferencia de lo que sucede cuando el conflicto se somete a la Junta Arbitral, según lo dispuesto en el artículo 66. Dos del Concierto Económico.

El "amistoso" de consulta y el litigioso de conflicto son dos procedimientos independientes, aunque el primero puede desembocar en el sometimiento de la discrepancia a la Junta Arbitral. La elección de la vía del conflicto cuando la cuestión de fondo de éste es la que constituye el objeto de la consulta supone que se anticipa el recurso a este órgano, pero éste ha de hacerse con sujeción a las normas que regulan su actuación".

III. PROCEDIMIENTO.

El artículo 66.Dos CEPV establece que los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca en el que se dará audiencia a los interesados. El Reglamento de la Junta Arbitral es elaborado de común acuerdo entre la Administración estatal y la Administración vasca. Por su parte el artículo 62, d) del Concierto establece que es función de la Comisión Mixta, no solo acordar el nombramiento y régimen de los componentes de la Junta Arbitral, sino también lo referente a su funcionamiento, convocatoria, reuniones y régimen de adopción de acuerdos. El Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma, ha sido aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre. Como consecuencia de la modificación legal actualmente en trámite parlamentario, deberá ser modificado.

Si, como hemos dicho, la Junta Arbitral es un órgano administrativo a él le será aplicable la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común a la hora de tomar decisiones, quórum, deliberación, causas de abstención, etc. El artículo 8 del RJACE, dedicado al régimen de funcionamiento de la Junta Arbitral, dispone que en todo lo referente a las convocatorias, constitución, sesiones, adopción de resoluciones, régimen de funcionamiento y procedimiento de la Junta Arbitral se estará a lo dispuesto en la Ley 30/1992, sin perjuicio de las particularidades que puedan resultar del presente Reglamento", y que "para la válida constitución de la Junta Arbitral se requerirá la presencia de todos sus miembros".

La Ley 30/1992, se ha tenido muy en cuenta por la Junta Arbitral, vgr. en materia de ampliación de plazos (artículo 49) y en materia de revocación y corrección de errores (artículo 105). Baste reseñar al respecto la Resolución 16/2012, de 29 de noviembre, Expediente 24/2010, en la que sobre la necesidad de determinar en un caso concreto el objeto del conflicto, señala:

"En efecto, es palmario que la Diputación Foral de Bizkaia padeció un error al formular su postura, tanto en el documento dirigido a la Junta Arbitral mediante el cual planteó el conflicto como en la propuesta de acuerdo de la Subdirección de Coordinación y Asistencia Técnica y el subsiguiente acuerdo de interposición del Director General de la Hacienda Foral. Es un error del tipo denominado tradicionalmente en Derecho civil error obstativo o error en la declaración, consistente en una discrepancia inconsciente entre la voluntad manifestada y la voluntad interna del que formula la declaración (designado frecuentemente con las expresiones latinas lapsus linguae o calami).

Entraría también en la categoría de error material conocida en Derecho administrativo.

La discrepancia entre la manifestación hecha por la Diputación Foral de Bizkaia en los actos encaaminados al planteamiento del conflicto plasmada en los correspondientes documentos y la auténtica posición de esa Institución resulta sin la menor duda de las actuaciones realizadas por ella en el procedimiento de cambio de domicilio, en las que la Diputación Foral de Bizkaia propuso inicialmente y mantuvo luego sin variación la tesis de que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 no se encontraba en el Territorio Histórico de Bizkaia sino en territorio común, concretamente en el de las Illes Balears, y ello desde el inicio de su actividad por la entidad. Durante el procedimiento de cambio de domicilio la AEAT, si bien aceptó el cambio al territorio común, discrepó de dicha retroacción, sosteniendo que ésta solamente debía alcanzar al 15 de julio de 2004.

El error en cuestión puede y debe ser corregido por la Junta Arbitral ya que puede considerarse un principio general del Derecho que la voluntad real debe prevalecer sobre la declarada cuando la primera consta inequívocamente y la confianza en la declaración no ha causado un perjuicio a su destinatario, circunstancias que concurren en el presente caso. La posibilidad de rectificar el error en este caso encuentra también apoyo en el artículo 105.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Ad-

ministraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LRJ-PAC), aplicable supletoriamente respecto al Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, de acuerdo con el artículo 8 de éste. El artículo 105.2 LRJ-PAC dispone, en efecto, que "[l]as Administraciones Públicas podrán, asimismo, rectificar en cualquier momento, de oficio o a instancia de los interesados los errores materiales, de hecho o aritméticos existentes en sus actos". Aunque este precepto no es directamente aplicable al presente caso, cabe su aplicación analógica, en cuanto manifestación del criterio de irrelevancia en el Derecho administrativo de los errores de esta naturaleza".

También en materia de subsanación de la solicitud de iniciación (artículo 71.1) lo ha hecho, y alguna vez más debiera haberlo llevado a cabo, según la STS de 11 de abril de 2013, RJ 2013\3035, en la medida en que sostiene:

"Fundamento jurídico tercero: "(...) a pesar de que el conflicto se produce entre órganos pertenecientes a distintos regímenes tributarios, siempre cabe descubrir interesados particulares cuya situación tributaria se va a hacer depender o a condicionar de la resolución del conflicto, y que como contribuyentes tienen derecho al respeto de los derechos y garantías que le corresponde como tales.

Y en lo que ahora nos interesa, resaltar que, como pone de manifiesto la parte recurrente en su demanda, se trata de la devolución de un IVA que, al parecer, por haber sido soportado en exceso, tiene derecho a su devolución; convirtiéndose este mecanismo dentro de la operatividad del IVA en medio relevante para mantener el principio básico de neutralidad, pues no cabe olvidar que el derecho a la deducción forma parte indisoluble del mecanismo del IVA, y como tantas veces ha dicho este Tribunal, siguiendo al efecto una consolidada línea jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el derecho a la devolución del IVA no puede verse perjudicado fatalmente por requisitos formales impuesto por la legislación estatal, recordemos

las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en los asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07 (TJCE 2008, 105) que consideró improcedente exigir requisitos suplementarios que tengan como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho de deducción, cuando la Administración Tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de los servicios de que se trate. Por tanto, siendo indiscutible el derecho de devolución -al menos sobre el papel y sin perjuicio de las comprobaciones a las que haya lugar- que corresponde al sujeto pasivo, viniendo una u otra Administración obligada a atender a dicho derecho del sujeto pasivo conforme a los criterios predeterminados normativamente, dichas normas y su interpretación no pueden convertirse en obstáculo insuperable para negar al sujeto pasivo su derecho a la devolución, cuando consta, además, que ejercitó dicho derecho ante una y otra Administración.

Así es, aparte de defectos formales, si consta y así se trasladó por la entidad interesada a la Junta Arbitral que tanto una como otra Administración le habían denegado la devolución instada por entenderse ambas incompetentes al efecto.

"Fundamento jurídico cuarto: Ciertamente que para hacer efectivo un derecho reconocido, requisito primero y principal es solicitarlo y además solicitarlo en forma y a través de los cauces que el ordenamiento jurídico reserva al efecto. La causa torpe, desde luego no puede amparar o favorecer al causante de la misma.

En el presente caso el Real Decreto 1760/2007 regula los conflictos positivos y negativos de competencia que pueden plantearse. Nos interesa este último.

Como ya se ha puesto de manifiesto y consta, documentalmente en autos, y así le constaba a la Junta Arbitral, si no con el soporte documental adecuado, sí mediante manifestación de la parte recurrente, que puso en su conocimiento que ambas Administraciones se habían declarado incompetente para proceder a la devolu-

ción del IVA ejercicio de 2007, como decimos consta que la recurrente se dirigió tanto a la Diputación Foral de Guipúzcoa, como a la AEAT solicitando la devolución del IVA y ambas se lo denegaron por la misma razón, no ser competentes, el efecto consiguiente, de no resolverse esta doble inhibición, y determinarse cuál era la competente, no es otro que la imposibilidad de hacerse efectiva la devolución en perjuicio del sujeto pasivo acreedor.

Si sólo cabe plantear el conflicto a las Administraciones implicadas, ni a los particulares, ni siquiera a la Junta Arbitral de oficio, y de su resolución depende la efectividad del derecho; dichas Administraciones viene obligada a conducirse de manera que se determine ante cuál de las dos debía hacerse efectiva la devolución. El conflicto negativo se prevé en el artº 13 del Reglamento, cuando establece que "en el caso de que ninguna Administración se considere competente, deberá haberse producido la declaración de incompetencia de una Administración a favor de otra y la decisión de esta en el sentido de inhibirse a su vez".

En el caso que contemplamos consta que la parte recurrente se dirigió a la Diputación Foral de Guipúzcoa solicitando en forma, modelo 390, la devolución del IVA ejercicio de 2007, desestimando la solicitud en 18 de septiembre de 2008, "dado que la sociedad ----S.L., no es sujeto pasivo en este Territorio Histórico de Guipúzcoa". Sin embargo, a pesar de no considerarse competente, se abstiene de una declaración al efecto a favor de la Administración del Estado; nada hace al efecto, incumpliendo un trámite que en dicha situación resultaba obligado para proteger el derecho del interesado.

La reacción de este para hacer efectivo su derecho, como no podía ser de otra manera, ante el incumplimiento de la Diputación Foral al no hacer declaración de inhibición, era reproducir su solicitud ante la que debía ser competente, la AEAT. Respecto de cada período de 2007 la AEAT le deniega la compensación y por último, período 12, la devolución, por considerar que conforme al artº 27 del Concierto Económico, no

estaba obligado a tributar a la Administración del Estado en proporción alguna. Tampoco existe declaración de inhibición a favor de la Diputación Foral.

En definitiva, la entidad interesada solicita la devolución del IVA ejercicio 2007 ante la Diputación Foral, que se la deniega por no ser competente. Ante ello solicita la devolución del IVA ejercicio 2007, y se le deniega por no ser competente. Como ninguna de las dos Administraciones han cumplido con la disposición prevista en el artº 13 transcrito, ninguna ha hecho declaración formal de incompetencia a favor de la otra, y como no cabe promover conflicto a la entidad interesada, formalmente no cabe tener por planteado conflicto alguno entre ambas administraciones, perjudicando fatalmente el derecho de la parte recurrente que comprueba como teniendo derecho a la devolución del IVA -sin perjuicio de las comprobaciones a las que haya lugar- no se va a hacer efectiva porque ninguna de las dos administraciones responsables ha cumplido las formalidades precisas para el planteamiento del conflicto.

Prescindiendo, como hizo la Junta Arbitral de los defectos de los escritos de la entidad instante, dado el automatismo que se contempla en el artº 13.3 del Reglamento, a los efectos de tener por planteado conflicto entre las Administraciones, y sin perjuicio de la tramitación y posterior verificación de los requisitos exigidos, a la solicitud de la entidad recurrente sobre el presupuesto de que había solicitado la devolución del IVA a ambas Administraciones y las dos habían negado su competencia al efecto, sin que constara que ninguna había planteado el conflicto en plazo, debió admitir como planteado el conflicto puesto que materialmente el mismo se produjo, más cuando consta que desde la notificación de la denegación de la AEAT, 21 de abril de 2010 a la fecha de la solicitud, 21 de mayo de 2010, no había transcurrido el mes que dispone el artº 13.3 del Reglamento; y dado que las Administraciones no podían beneficiarse de su propio incumplimiento, en perjuicio del solicitante, debió requerir a las Administraciones y al solicitante para que aportaran los datos y antecedentes necesarios para resolver.

Con todo, lo que solicita la parte recurrente en el suplico de su demanda no es otra cosa, aparte de la anulación de la resolución recurrida, que se ordene reponer las actuaciones dando la oportunidad de subsanación del escrito inicial de planteamiento de conflicto de competencias ante la Junta Arbitral, siendo aplicable las normas del procedimiento común, y dado que existe un reconocimiento explícito de la propia parte recurrente de que la propia recurrente reconoce que el escrito inicial carecía del rigor técnico que debía observarse en la formulación de la solicitud efectuada, procedía, artº 71.1 de la Ley 30/92, ofrecer trámite de subsanación".

Según establece el artículo 9 del RJACE el procedimiento se inicia mediante el planteamiento del conflicto o discrepancia ante la Junta Arbitral por la Administración del Estado, por las Diputaciones Forales, por una Comunidad Autónoma o por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en el Concierto Económico.

Como señalan las SSTs de 3 febrero 2011, RJ 2011\525, y de 1 de junio de 2012, RJ 2012\7179, los conflictos no pueden ser planteados de oficio por la Junta Arbitral del Concierto Económico ni por los particulares, señalando:

"Es verdad que el art. 16, apartado 4, del citado Real Decreto, establece que el Presidente de la Junta Arbitral «pondrá de manifiesto el expediente a las Administraciones tributarias en conflicto, así como a los interesados en el procedimiento del que trae causa el conflicto, todos los cuales dispondrán de un plazo de un mes para formular cuantas alegaciones tengan por conveniente»; pero tal posibilidad de alegar sólo puede tener lugar tras una serie de trámites contemplados en dicho art. 16, trámites que comienzan con el recibimiento del escrito de planteamiento del conflicto presentado por quien, de conformidad con el art. 9, tiene legitimación para hacerlo. En este sentido, acierta la Resolución de la Junta Arbitral recurrida en esta sede cuando destaca que «la personación del contribuyente en un determinado conflicto positivo requiere que, previamente, alguno de los legitimados antedichos lo haya planteado".

Ahora bien, también debemos tener en cuenta la STS de 11 abril 2013, RJ 2013\3035, pues si nos encontramos ante un conflicto negativo, la conclusión ha de matizarse, pues, como bien señala;

"Ni se contempla que los particulares puedan plantear conflicto entre dichos órganos, ni tan siquiera viene reconocida la facultad de que sea la propia Junta Arbitral la que de oficio pueda plantear conflicto alguno.

Siendo ello así, no puede obviarse que la regulación para coordinar, armonizar y hacer factible el normal desarrollo de distintos regímenes en el sistema tributario del Estado español, en donde cabe inscribir a la Junta Arbitral, no se hace en abstracto, sino en función de procurar los ingresos necesarios a través de los tributos, en los que siempre se va a descubrir a un obligado a hacerlos efectivos.

Con ello se quiere significar que a pesar de que el conflicto se produce entre órganos pertenecientes a distintos regímenes tributarios, siempre cabe descubrir interesados particulares cuya situación tributaria se va a hacer depender o a condicionar de la resolución del conflicto, y que como contribuyentes tienen derecho al respeto de los derechos y garantías que le corresponde como tales". Es por ello, que se prevé el denominado conflicto negativo en el artº 13 del Reglamento, cuando establece que "en el caso de que ninguna Administración se considere competente, deberá haberse producido la declaración de incompetencia de una Administración a favor de otra y la decisión de esta en el sentido de inhibirse a su vez".

Por otro lado, con arreglo al artículo 9, párrafo segundo del RJACE "en ningún caso se podrán plantear conflictos sobre cuestiones ya resueltas o pendientes de resolución por los Tribunales de Justicia". La STS de 10 de junio de 2010, RJ 2010\5644, confirma el criterio de la Junta Arbitral de que "los Tribunales Económico-Administrativos, cualquiera que sea la Administración a la que pertenezcan, no pueden tener cabida, de ninguna manera, en el concepto de Tribunales de Justicia, dada su evidente naturaleza de ór-

ganos administrativos. En efecto, los Tribunales Económico Administrativos son tribunales de carácter netamente administrativo tal como lo proclama la Ley General Tributaria en sus artículos 226 y siguientes, destacando lo preceptuado por el artículo 249 en que se establece que sus resoluciones ponen fin a la vía administrativa dando cauce a la jurisdicción ordinaria. Cosa bien distinta es que el Tribunal de Justicia de Unión Europea haya admitido la legitimación de un Tribunal Económico-Administrativo para someterle una cuestión prejudicial".

De otra parte, según el artículo 66. Dos CEPV, "cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior" (Cfr. SSTs de 12 de noviembre de 2012, RJ 2013\129 y de 10 de julio de 2008). La Norma Foral General Tributaria de cada Territorio Histórico recoge esta causa de interrupción de la prescripción -y, además, la NFGT de Bizkaia, como causa de interrupción de la caducidad-, y, asimismo, regula los efectos del planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral en el procedimiento de inspección y en el procedimiento sancionador.

Como señala la SAN de 23 de marzo de 2011, JUR 2011\103360, una vez planteado el conflicto de competencias, "el único órgano que tiene atribuida legalmente la competencia para pronunciarse sobre el fondo de la cuestión es la Junta Arbitral, en virtud de lo dispuesto en el artículo 66.Dos de la Ley del Concierto Económico con el País Vasco y del artículo 3 del Real Decreto 1760/2007, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral. Del primero de los preceptos citados, que dispone "Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior", se desprende que las Administraciones afectadas por un conflicto de competencias deben abstenerse de cualquier actuación una vez planteado aquél y constituida la Junta Arbitral".

El artículo 17.3 RJACE establece que la Junta Arbitral resolverá conforme a Derecho todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados, incluidas las fórmulas de ejecución. Por tanto, la JA no resuelve con criterios de equidad, sino con criterios jurídicos. Con respecto a la extensión de la competencia es interesante la STS de 28 junio 2013. RJ 2013\5657, en la medida en que sostiene que, en el caso en cuestión, la propia Junta Arbitral debió declarar la inadmisión del conflicto, amparándose en el artículo 67 CEPV, y en el citado artículo 17 RJACE, cuando, además, las cuestiones de inadmisibilidad por razones de orden público son apreciables siempre de oficio.

Actualmente se incluye en el RJACE que cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en discusión continuará sometiéndolos a su fuero, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral. Para el futuro se incluirá ya en la propia Ley del Concierto (nuevo artículo 65.Tres) según establece el Proyecto de Ley por la que se modifica CEPV.

La interpretación de los artículos 10 (planteamiento del conflicto por la Administración del Estado), 11 (planteamiento del conflicto por las Diputaciones Forales) y 12 (planteamiento del conflicto por la Administración de cualquier Comunidad Autónoma), no ha dado problemas. Si ha dado quebraderos de cabeza el artículo 13 (procedimiento a seguir para el inicio de los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias), y por ello, resulta interesante transcribir literalmente sus tres apartados, y, al tiempo relacionarlos con las resoluciones de la JA y las sentencias de los Tribunales que, respectivamente, se refieran a ellos:

El apartado primero establece:

"1. Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la

Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.

El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico.

En el escrito de requerimiento se especificarán con claridad los actos objeto de conflicto, así como los fundamentos de derecho.

En el caso de que ninguna Administración se considere competente, deberá haberse producido la declaración de incompetencia de una Administración a favor de otra y la decisión de ésta en el sentido de inhibirse a su vez.

Se entiende que una Administración tributaria se ratifica tácitamente en su competencia cuando no atienda el requerimiento de inhibición en el plazo de un mes desde su recepción. Asimismo, se entenderá que una Administración tributaria no se considera competente cuando no atienda la declaración de incompetencia de la otra Administración.

En las discrepancias planteadas como consecuencia de la domiciliación de los contribuyentes, transcurrido el plazo de dos meses a que se refiere el apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refiere el primer párrafo de este apartado para poder plantear el conflicto".

Pues bien, en relación con este apartado traemos a colación la Resolución 14/2012, de 29 de octubre, Expediente 24/2012, puesto que recoge el criterio más reciente, y que supone un cambio con respecto a resoluciones precedentes moti-

vado por las SSTs de 22 de septiembre de 2011 (rec. 2429/2007) y 7 de junio de 2012 (rec. 9/2011), en cuya doctrina – reiterada por la STS de 17 de enero de 2013, RJ 2013\1227- leemos lo siguiente:

"Las citadas sentencias fueron dictadas en relación con el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, en la redacción dada por la Ley 25/2003, de 15 de julio, y el Reglamento de su Junta Arbitral, aprobado por Real Decreto 353/2006, de 24 de marzo. No obstante, su doctrina es plenamente aplicable a las normas aplicables al País Vasco, dada su exacta coincidencia con las de Navarra, con la única diferencia de que el plazo establecido por el Reglamento de la Junta Arbitral del Convenio para el planteamiento del conflicto es de quince días en lugar de un mes.

En síntesis, la referida doctrina del Tribunal Supremo es la siguiente: En primer lugar, la sentencia de 22 de septiembre de 2011, Fundamento de Derecho Cuarto, establece que la vulneración del plazo de dos meses exigido por el artículo 43.5 del Convenio Económico (coincidente con el 43.Nueve del Concierto) no puede considerarse causa de nulidad de pleno derecho, en los términos del art. 62 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, pues para que dicho incumplimiento hubiera producido ese efecto, además de concurrir cualquiera de las circunstancias enumeradas en tal precepto, debió haber colocado al interesado en una situación en la que le hubiera sido imposible alegar o defenderse, causándole indefensión.

Por su parte, la sentencia de 7 de junio de 2012, Fundamento de Derecho Sexto, resuelve que el plazo establecido para la interposición del conflicto ante la Junta Arbitral (quince días en el caso de Navarra -art. 14.2 de su Reglamento-; un mes en el del País Vasco -art. 13.2 RJACE) se refiere sólo al plazo de interposición del conflicto positivo, pero que "carece de sentido mantener que el plazo de 15 días establecido tiene que aplicarse también en los supuestos de cambio de

destino [sic; debe querer decir "domicilio"], y que el mismo tiene carácter preclusivo, porque el art. 43.5 [coincidente con el 43.Nueve del Concierto] prevé un procedimiento amistoso que, si no culmina con éxito, deriva en la Junta Arbitral para que determine dónde debe considerarse domiciliada una persona física o jurídica, debiendo significarse que el Reglamento sólo prevé que una vez transcurrido el plazo de dos meses que tiene la Administración requerida para contestar ya no es necesario otro trámite para poder plantear el conflicto, por lo que la propia solicitud de cambio de domicilio abre la vía, si es rechazada, para interponer conflicto ante la Junta Arbitral".

La conclusión a la que llega la citada sentencia es que la misma irrelevancia del plazo para responder a la propuesta de cambio de domicilio afirmada en la sentencia de 22 de septiembre de 2011 "ha de entenderse aplicable al plazo de interposición del conflicto, por lo que nada impide que ante una resolución extemporánea que rechace la propuesta de cambio de domicilio pueda acudir a la Junta Arbitral en el plazo de quince días desde el conocimiento de la decisión desestimatoria adoptada.

Asimismo nada impide que, en caso de falta de respuesta en el plazo establecido, cuando así lo estime oportuno la Administración que promovió el cambio, pueda entender desestimada tácitamente la propuesta de cambio y promover formalmente el conflicto, aplicando la normativa general sobre el silencio negativo, sin que en contra pueda invocarse la inseguridad jurídica respecto del obligado tributario a que afecte, pues las consecuencias del retraso en la resolución han de ser invocadas, en su caso, en relación con la liquidación que practique la Administración que resulte competente".

La discrecionalidad que el Tribunal Supremo confiere a la Administración promotora del cambio de domicilio está evidentemente limitada por la buena fe, de manera que no podrá tener por desestimada la propuesta de cambio hasta tanto no se haya pronunciado definitivamente sobre ella la Administración interpelada, tras agotar las posibilidades de acuerdo en el procedi-

miento amistoso establecido en el artículo 43.Nueve del Concierto".

También a la interpretación del artículo 13.1 RJACE se refiere la Resolución 15/2012, de 29 de noviembre, Expediente 23/2010, y lo hace en estos términos:

"Alega la AEAT que la DFG le requirió de inhibición el 19 de mayo de 2010, y que dado que, a su entender, ésta había conocido -al menos desde el 11 de febrero de 2010 la existencia de un procedimiento de comprobación gestora iniciado por la AEAT frente a ENTIDAD1, en aquella fecha ya estaba sobrepasado el plazo máximo de dos meses previsto en el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral como límite para formularlo.

(...)

En el caso de que se trata, la pretensión de la AEAT de que la DFG había conocido el inicio de sus actuaciones de comprobación limitada en relación con el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2008 del obligado tributario ENTIDAD1 se funda en la mera manifestación vertida por el propio obligado tributario en un escrito dirigido a la AEAT el 27 de abril de 2010, en el que manifestaba que el 11 de febrero de 2010 la sociedad había aportado a los actuarios de la DFG que se personaron en su domicilio, entre otra documentación, copia de otro escrito que ella misma había presentado a la AEAT el 5 de febrero de 2010, en el que manifestaba que "no procede el inicio por la AEAT de un procedimiento de comprobación limitada al tener la sociedad su domicilio fiscal en Guipúzcoa y realizar en territorio común menos del 75% de sus actividades". Manifestación que no se acompañaba de ninguna diligencia u otro elemento probatorio de su veracidad.

Y en esa tesitura es obligado recordar la validez tan relativa que en orden a la acreditación de hechos con relevancia tributaria se atribuye, en la práctica cotidiana tanto de la AEAT como de las Haciendas Forales, a las simples manifestaciones de los obligados tributarios cuando no se ven

refrendadas con otros elementos materiales de prueba, como es el caso. Y, con fundamento en tal evidencia, hay que concluir que no puede darse por acreditado que la DFG conociera desde el 11 de febrero de 2010 que la AEAT había iniciado actuaciones de comprobación limitada frente a ENTIDAD1, por el simple hecho de que el representante de esta sociedad así lo manifestara en un escrito dirigido a la AEAT, sin aportación de ningún otro elemento probatorio que refrendara su mera manifestación.

Además, también es de señalar lo poco coherente que resulta desde la posición de la AEAT, el pretender la extemporaneidad del requerimiento sobre tan débil indicio de que la DFG pudiera estar enterada el 11 de febrero de 2010 de las actuaciones iniciadas por la AEAT, cuando lo que si queda probado en las actuaciones es que la propia AEAT, al dirigirse por escrito a la DFG el día 25 de enero de 2010 solicitándole que iniciara actuaciones inspectoras contra ENTIDAD1, no le puso de manifiesto el hecho de que, tres días antes, ella misma ya había notificado a la entidad el inicio de las actuaciones de comprobación limitada".

Igualmente se refiere al apartado 1 del artículo 13 RJACE la Resolución 17/2012, de 29 de noviembre, Expediente 17/2010, que se expresa de la manera siguiente:

"Es indudable que la Diputación Foral de Bizkaia tuvo conocimiento de que la Administración del Estado había realizado actuaciones que a su juicio vulneraban los puntos de conexión establecidos en el artículo 19.Uno del Concierto Económico para atribuir las competencias de inspección respecto al Impuesto sobre Sociedades el 7 de julio de 2009, fecha en que le fue presentada la solicitud de devolución de ingresos indebidos. La Hacienda Foral de Bizkaia admite expresamente tal conocimiento, precisamente a través de dicha solicitud de devolución, en el escrito del Jefe de la Sección del Impuesto sobre Sociedades de 26 de octubre de 2009. Entre cualquiera de estas dos fechas y el 25 de marzo de 2010, día en que tuvo entrada en la AEAT el requerimiento de inhibición, media un tiempo su-

perior a los dos meses que con este fin establece el artículo 13.1 RJACE.

No desvirtúa el hecho de que la Hacienda Foral de Bizkaia conocía en las fechas indicadas la realización por la AEAT de actos que consideraba invasivos de su competencia, que es el aquí relevante, la circunstancia de que tal conocimiento no lo hubiese adquirido de la propia Administración estatal, al haber incumplido ésta su deber de colaboración. Es innegable que la AEAT incumplió este deber, que se deriva de los artículos 2 y 4 del Concierto Económico, y que en esta materia se concretó en el Anexo XVI de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 30 de julio de 2007. El cumplimiento de ese deber y, en general, la observancia de un comportamiento conforme con la lealtad institucional no son menos exigibles por el hecho de que su vulneración carezca de sanción. La frase desdeñosa del escrito de alegaciones de la AEAT de que ni el artículo 4 del Concierto ni los acuerdos de la Comisión Mixta "establecen la obligatoriedad de que una Administración deba comunicar a la otra los obligados que carga en su plan de inspección", no es precisamente reveladora de una actitud correcta ante los deberes mencionados.

(..)

Tiene razón la AEAT cuando alega en contra de la Diputación Foral de Bizkaia que el planteamiento de una consulta no interrumpe las actuaciones inspectoras, ni siquiera, a la vista del artículo 64 del Concierto Económico, cuando la cuestión se somete a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, a diferencia de lo que sucede cuando el conflicto se somete a la Junta Arbitral, según lo dispuesto en el artículo 66. Dos del Concierto Económico.

El "amistoso" de consulta y el litigioso de conflicto son dos procedimientos independientes, aunque el primero puede desembocar en el sometimiento de la discrepancia a la Junta Arbitral. La elección de la vía del conflicto cuando la cuestión de fondo de éste es la que constituye el objeto de la consulta supone que se anticipa el recurso a este órgano, pero éste ha de hacerse

con sujeción a las normas que regulan su actuación, entre las que figura el artículo 13.1 RJACE. La perentoriedad del plazo de dos meses para formular el requerimiento de inhibición establecido por este precepto ha sido implícitamente confirmada por la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012 (recurso núm. 9/2011), F. D. Sexto, al afirmar que en el caso de conflictos positivos de competencia como el presente el conflicto debe promoverse ante la Junta Arbitral en el plazo reglamentario (un mes para la Junta Arbitral del Concierto), plazo que se cuenta desde la desestimación expresa o el rechazo tácito por silencio del requerimiento y, en consecuencia, presuponen la formulación tempestiva de éste.

En suma, a la vista de las precedentes consideraciones procede estimar la Alegación de extemporaneidad del requerimiento de inhibición aducida por la AEAT y, por consiguiente, inadmitir el presente conflicto".

Como dijimos páginas más arriba, también, en la medida en que fuera útil, íbamos a mencionar también sentencias recaídas en relación con resoluciones dictadas por otras Juntas Arbitrales (las previstas en la LOFCA y en el Convenio Económico). En esta ocasión traemos a colación la STS de 13 de abril de 2001, RJ 2011\3221, referida a una resolución de la JA de la LOFCA, y lo hacemos para que nos hagamos una idea acerca de los criterios jurisprudenciales –que, casi inevitablemente, son casuísticos, siendo difícil, de momento, extraer criterios de general aplicación– sobre la interpretación de determinados requisitos. Esta Sentencia dice:

"Fundamento jurídico segundo: En el primer motivo de casación la Generalidad de Cataluña, al amparo del artículo 88.d) de la LJCA, aduce la infracción del apartado cuarto del artículo 9 del Real Decreto 2451/1998, de 13 de Noviembre, de aprobación del Reglamento de la Junta Arbitral de resolución de conflictos en materia de tributos del Estado cedidos a las Comunidades Autónomas, por no haberse computado conforme al mismo el plazo de 30 días hábiles que establece para efectuar el requerimiento previo al plante-

amiento del conflicto, al no imponer el conocimiento formal y fehaciente del acto invasivo de competencias que exige la sentencia, sino únicamente el conocimiento del acto o disposición que haya vulnerado el punto de conexión.

Según la recurrente, en este caso no cabe computar el plazo a partir de la comparecencia de Terra Networks, S.A., en 26 de Marzo de 2011, en la que aportó la documentación relativa al ingreso, al existir hechos acreditativos de que con anterioridad la Comunidad de Madrid tuvo conocimiento del hecho imponible y de que se había liquidado el Impuesto ante la Administración Tributaria de Cataluña, entre los que basta tomar en consideración el escrito dirigido por el Director General de Tributos de la Comunidad de Madrid de 5 de Marzo de 2001 a Terra comunicándole la iniciación de actuaciones inspectoras y requiriéndole para que aportase la escritura de aumento de capital y la declaración liquidación correspondiente, especificando que se trataba de la escritura de aumento de capital otorgada el día 27 de Octubre de 2000 ante el Notario de Madrid, D. Jesús Roa Martínez, con el número 4 de su protocolo.

Esta circunstancia junto con el conocimiento de que "Terra" había trasladado su domicilio social a Barcelona, al haber presentado ante la Comunidad de Madrid, en 31 de Agosto de 2000, el documento notarial oportuno, constituyen datos suficientemente acreditativos de que la liquidación y ingreso ante la Generalidad de Cataluña se había producido con anterioridad, al ser el pago del impuesto presupuesto necesario para la inscripción registral de acuerdo con lo establecido en el artículo 54.1 del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre, regulador del Impuesto.

Fundamento jurídico tercero: El artículo 9.4 del Real Decreto 2451/1998, de 13 de Noviembre, establece como *dies a quo*, para el inicio del plazo de la reclamación de competencia, trámite previo a la interposición del conflicto ante la Junta Arbitral, la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o disposición que a su juicio vulnere los pun-

tos de conexión establecidos en las normas reguladoras de la cesión de tributos.

Dado que en el escrito de requerimiento ha de especificarse con claridad el acto o disposición viciado, así como los fundamentos de derecho, la interpretación que realiza la Sala de instancia ha de estimarse correcta, pues sólo cuando la Administración que se considere competente, tras la debida constatación de la liquidación o autoliquidación practicada, estima que tiene competencia, es cuando puede comenzar el plazo legal para el requerimiento.

No bastaba, pues, en este caso, el conocimiento del cambio de domicilio de la entidad a Barcelona, ni del otorgamiento de la escritura de ampliación del capital, si no constaba la fecha exacta del ingreso del Impuesto, que era el dato esencial, y que sólo quedó acreditado como consecuencia del resultado de las actuaciones inspectoras, al atender la empresa el 26 de Marzo de 2001 el requerimiento que se le efectuó. Tampoco la exigencia que establece el artículo 54.1 del Real Decreto legislativo podía ser determinante si se desconocía el contenido de la autoliquidación presentada".

Específicamente, ya refiriéndose a resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto, puede mencionarse con provecho la STS de 26 de abril de 2013, RJ 2013\3577, y por ello transcribimos dos de sus fundamentos jurídicos, cuyo tenor es el siguiente:

"Fundamento jurídico sexto: En el presente caso nos encontramos ante una reclamación que realizó la Xunta de Galicia el 9 de Junio de 2008 a la Hacienda Foral de Gipuzkoa ante la autoliquidación presentada por los herederos de D. Fermín el 26 de Julio de 2004 ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación de Gipuzkoa, que fue estimada temporánea por la Junta Arbitral, a pesar de haber tenido conocimiento la Xunta de Galicia de la presentación de la referida autoliquidación el día 31 de Octubre de 2007, por entender que la presentación de la autoliquidación no constituye un acto de la Diputación Foral de Gipuzkoa que suponga el ejerci-

cio de potestades que pudieran infringir el Concierto Económico, lo que le lleva a considerar que el primer acto de la secuencia que formaliza el conflicto es la propia reclamación presentada el 9 de Junio de 2008

(..)

Con arreglo a esta interpretación basta tener conocimiento formal y fehaciente de actuaciones de gestión por una Administración, aunque el procedimiento se hubiera iniciado mediante autoliquidación en otra distinta, para que el plazo para formular la reclamación de competencia comience a computarse, sin que, por tanto, sea preciso que la Administración tenga el convencimiento de que le corresponde el rendimiento de un tributo, por aplicación de los puntos de conexión.

Fundamento jurídico séptimo: Consta en las actuaciones que la Delegación Provincial de la Consejería de Economía y Hacienda de la Xunta de Galicia tuvo conocimiento, por remisión del titular de la Oficina Liquidadora del Registro de la Propiedad de ----(Ourense), en 2 de Agosto de 2004, de la copia de la escritura de aceptación y adjudicación de herencia autorizada el 26 de Julio anterior por el Notario de ----t, D. --, que fue autoliquidada sin ingreso en la Delegación Territorial de San Sebastián, al ampararse en la exención establecida en el art. 5.4 de la Norma Foral 3/1990, de 11 de Enero, todo ello por no tener constancia de que se hubiera liquidado la totalidad de la herencia y considerar el liquidador que el rendimiento correspondía a su Oficina.

Consta asimismo que el 26 de Abril de 2007, de nuevo el titular de la Oficina Liquidadora de ---remite copia de la citada escritura, a los mismos efectos, a la Delegación Provincial de la Xunta de Galicia.

Por otra parte, figura que iniciadas actuaciones inspectoras en la Delegación Territorial de Ourense, el 3 de Octubre de 2007, frente a los herederos de D. Fermín, en relación con el Impuesto sobre Sucesiones, el representante designado aportó, entre otra documentación, en 31 de Oc-

tubre de 2007, fotocopia del Impuesto sobre la Renta y Patrimonio de los ejercicios 1996, 97 y 98 presentado en la Hacienda Foral de Gipuzkoa, y certificado de la Diputación Foral de Gipuzkoa de 29 de Octubre de 2007 de haber presentado también el Sr. Fermín, ante el Departamento de Hacienda y Finanzas, declaración de renta de los ejercicios 1999 a 2004 así como del Impuesto sobre el Patrimonio de los ejercicios 1999 a 2003, y autoliquidación con fecha 26 de Julio de 2004 del Impuesto sobre Sucesiones, correspondiente a la herencia de D. Fermín, por parte de su cónyuge y de su hijo, suspendiéndose el procedimiento hasta nuevo aviso telefónico, que tuvo lugar el 17 de marzo de 2008, después de aportar la Inspección certificado de empadronamiento del Sr. Fermín en Vilamartín de Valdeorras desde el 1 de Mayo de 1996, por alta por renovación padronal, hasta el 11 de Abril de 2004, que se produjo la baja por defunción, el historial sanitario del Hospital Comarcal de Valdeorras en relación con el Sr. Fermín, e información de depósitos y extracto de los movimientos de cuentas del causante en entidades bancarias y de los inmuebles titularidad del causante a fecha del devengo.

Finalmente, en la comunicación de 17 de Marzo de 2008 de la Inspección requiere al representante de los herederos la declaración del Impuesto sobre Sucesiones y otra documentación, porque de acuerdo con los datos que obraban en poder del servicio resultaba acreditado que D. Fermín estaba empadronado en el momento de su fallecimiento en el Concello de Vilamartín de Valdeorras, hecho que constituía prueba de su residencia en el mismo, lo que determinó la comparecencia del representante en 16 de Abril de 2009 planteando la incompetencia de la Xunta y la resolución del conflicto por la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico con el País Vasco.

Ante estos datos, no cabe la menor duda que desde el año 2004 la Xunta de Galicia conoció la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sucesiones por los herederos del causante, ante la Hacienda Foral de Gipuzkoa, y que no obstante la aprobación del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico, con efec-

tos del 1 de Enero de 2008, no reclamó el rendimiento del Impuesto a la Hacienda Foral de Gipuzkoa hasta el 9 de Junio de 2008 y, por tanto, fuera del plazo de los dos meses establecido al efecto, por lo que procede estimar el primer motivo de impugnación alegado por la representación de Doña Cecilia y de D. Aquilino, declarando mal admitido el conflicto por la Junta Arbitral".

Tal como hemos anticipado también sobre el cómputo del plazo de un mes previsto en el apartado 2 del artículo 13 del RJACE ha habido pronunciamientos, de ahí que también consideramos conveniente transcribirlo antes para después dar cuenta de las sentencias y resoluciones que se refieren a él.

Dicho apartado 2 establece:

"Los conflictos se promoverán en el plazo de un mes a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior, mediante escrito dirigido al Presidente de la Junta Arbitral en el que se harán constar los extremos siguientes, en relación con el conflicto:

La Administración tributaria que lo plantea.

La Administración tributaria contra la que se plantea.

Todos los datos que permitan identificar el supuesto concreto objeto del conflicto.

Los antecedentes y razonamientos en los que se fundamenta la reclamación de competencia o, en su caso, la inhibición.

Al escrito de planteamiento del conflicto habrán de adjuntarse el requerimiento a la Administración tributaria contra la que se plantea el conflicto, así como el de ratificación de ésta en su competencia o en su inhibición, o bien, en su defecto, la acreditación del transcurso del plazo a que se refiere el apartado anterior".

Pues bien, la Sentencia de 15 noviembre 2013, RJ 2013\7548 (reiterando el criterio previo de STS de 28 de junio de 2012 (RJ 2013, 5657), señala:

Fundamento jurídico tercero: (...) En efecto, dispone el artículo 13.2 del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico del Estado con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre (en vigor desde el 17 de enero de 2008, y por tanto, vigente al tiempo de dictarse los actos administrativos anteriormente referidos), en relación con el artículo 43. Nueve del propio Concierto económico, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, que los conflictos que se planteen ante la misma entre Administraciones tributarias en relación con el cambio de domicilio del contribuyente, se promoverán en el plazo de un mes a contar desde la disconformidad de ambas Administraciones.

Sin embargo, el conflicto fue planteado por la Diputación foral de Guipúzcoa ante la Junta Arbitral mediante escrito de fecha 11 de junio de 2008, registrado de entrada en la Junta Arbitral el día 13, según el apartado 1 de los Antecedentes que expone la resolución R 7/2012, esto es, cuando había transcurrido sobradamente el citado plazo de un mes. En consecuencia, el planteamiento del conflicto fue extemporáneo, y así lo debió declarar la propia Junta Arbitral, puesto que tanto el artículo 67 de la Ley 12/2002 del Concierto económico, como el artículo 17 de su Reglamento de 2007, obligan a la misma a resolver conforme a derecho todas las cuestiones que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por las partes o los interesados en el conflicto; siendo además las cuestiones de inadmisibilidad cuestiones de orden público apreciables siempre de oficio.

En autos ha quedado acreditado que la Resolución núm. 415/2003, de 23 de junio, del Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, por la que no se prestaba la conformidad a la propuesta de cambio de domicilio fiscal de la Diputación Foral de Guipúzcoa respecto de la empresa ---S.L., fue oportunamente notificada a la Diputación Foral de Guipúzcoa con fecha 4 de julio de 2005.

Asimismo, ha quedado acreditado que el oficio de 27 de marzo de 2008 de la Hacienda Tributaria

de Navarra, dirigido por el Director de su Servicio de Inspección Tributaria a la Diputación Foral de Guipúzcoa, se remitía expresamente a la anteriormente citada Resolución 415/2005, de 23 de junio, del Director Gerente de la Hacienda Tributaria de Navarra, habiendo sido igualmente notificado en forma debida a la Diputación Foral de Guipúzcoa con fecha 2 de abril de 2008.

De ello claramente resulta que la Orden 273/2008 del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Guipúzcoa, dando traslado al Gobierno de Navarra de la propuesta de rectificación de domicilio fiscal de la entidad ----S.L., "para que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43. Nueve del Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, se pronuncie en el plazo de dos meses sobre la misma", fue contestada por la Administración demandante remitiéndose al anterior requerimiento formulado en idéntico sentido, y sobre los mismos elementos fácticos y fundamentos, tres años antes, y que fue rechazado, así como notificado oportunamente a la Diputación Foral de Guipúzcoa.

De ahí que nos encontremos ante una resolución de la Hacienda Tributaria de Navarra, dictada por su Gerente, que es firme y consentida por la Diputación Foral de Guipúzcoa, y, asimismo, que el planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral fue extemporáneo.

(..)

En el presente recurso la Administración requirente (la Diputación Foral de Guipúzcoa) no acudió a la Junta Arbitral dentro del mes desde el conocimiento -el 2 de abril de 2008- de la decisión desestimatoria de la Hacienda Tributaria de Navarra, sino que lo hizo más de dos meses después. Y si nos referimos a la primera negativa a la propuesta de cambio de domicilio, la reacción de la Diputación Foral de Guipúzcoa ha sido algo más que extemporánea, puesto que tuvo conocimiento de la postura desestimatoria de la Administración demandante con fecha 4 de julio de 2005 (como así se ha acreditado en este proceso) y no planteó el conflicto o discrepancia

ante la Junta hasta el día 13 de junio de 2008, casi tres años después.

De ahí que deba llegarse a la conclusión de que la tramitación inicial llevada a cabo en 2004/2005 produjo un acto que debe reputarse consentido y firme, y de que se produjo asimismo vulneración del plazo preclusivo en el planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral derivado de la nueva propuesta de la Diputación Foral de Guipúzcoa del año 2008. De no seguirse esta tesis, y a pesar de los dos pronunciamientos desestimatorios de la Hacienda Tributaria de Navarra sobre la cuestión a ella planteada por la Diputación Foral de Guipúzcoa, el plazo para plantear el conflicto seguiría todavía abierto, y así indefinidamente, lo cual resulta, además de absurdo y falto de toda lógica, claramente contrario al principio de seguridad jurídica.

La interpretación que mantiene la Junta Arbitral al defender que debe tramitar cualquier conflicto que se hubiere promovido con anterioridad a la fecha de su efectiva constitución, esto es, antes del 4 de abril de 2008, no es aplicable al caso que nos ocupa.

En la presente ocasión el conflicto no se ha planteado antes de que la Junta Arbitral tuviese la posibilidad real de entrar a conocer del mismo. La Diputación Foral de Guipúzcoa no realizó actuación alguna dirigida a plantear el conflicto antes de la constitución de la Junta Arbitral. Estamos ante un conflicto nuevo, planteado por la Diputación Foral de Guipúzcoa ante la Junta Arbitral en escrito que tuvo entrada el 13 de junio de 2008, después, por tanto, de que la Junta se constituyera e iniciara de manera efectiva su actividad (el 4 de abril de 2008). El plazo para el planteamiento del conflicto recogido en el artículo 13.2 del RJACE habría finalizado el 4 de mayo de 2008. Como el escrito de planteamiento del conflicto tuvo entrada en el registro de la Junta Arbitral el 13 de junio de 2008, era necesariamente extemporáneo.

Desde el 4 de abril de 2008 corría ya el plazo para presentar el conflicto, habida cuenta de que, para esa fecha, ambas Administraciones --la de

la Diputación Foral de Guipúzcoa y la Hacienda Tributaria de Navarra-- ya habían expresado que el domicilio fiscal de la sociedad debía encontrarse situado, durante el periodo indicado, en el territorio de la otra Comunidad Autónoma.

El artículo 13.2 del RJACE establece el plazo de un mes para promover el conflicto, plazo que en este caso no se ha cumplido, puesto que el escrito de planteamiento del conflicto tuvo entrada en la Junta el 13 de junio de 2008, lo que obliga a declarar su extemporaneidad".

Asimismo, la Resolución 19/2012, de 27 de diciembre, Expediente 18/2010 ha tenido que interpretar el cumplimiento de lo dispuesto, en materia de plazos, en el artículo 13.2 RJACE, señalando que:

"como se desprende de la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2012, lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 13 RJACE no se aplica en los supuestos de cambio de domicilio, y no solo eso, no se ha establecido ningún plazo en sustitución del previsto en dicho apartado 2.

Naturalmente, si no existe plazo, no puede entenderse que se ha incumplido el requisito procedimental de carácter temporal. En su caso, quien podría quejarse del retraso en el planteamiento del conflicto sería ENTIDAD 1, pero como se desprende de la STS de 22 de septiembre de 2011, para que ese retraso tuviera alguna virtualidad sería preciso, en primer lugar, que a la entidad se le hubiera causado indefensión, cosa que no ha sucedido, desde el momento en que, durante la tramitación del presente conflicto, por parte de esta Junta Arbitral, se le ha dado traslado para que alegara lo que estimase por conveniente, cosa que ha realizado, tanto con respecto a la alegación de extemporaneidad como en relación con la cuestión de fondo. Baste señalar que, con respecto a la extemporaneidad, opone varios argumentos, uno de ellos que de la lectura del artículo 13 RJACE "se deduce claramente que el plazo de dos meses es un plazo meramente procesal a los solos efectos de obviar el requerimiento o declaración de incompetencia pero en absoluto obsta a la interposición del conflicto por cualquiera de las administraciones afectadas o

por parte del propio contribuyente". En definitiva, no solo no se le ha provocado indefensión sino que, además, se ha declarado que el planteamiento del conflicto no ha sido extemporáneo".

Finalmente, también interesa el cómputo del plazo de un mes previsto en el apartado 13.3.RJACE, relativo a los conflictos negativos, puesto que ha sido igualmente objeto de resoluciones de la Junta Arbitral y Sentencias de los Tribunales.

El tenor del mismo es el siguiente:

"En los supuestos en los que ninguna Administración se considere competente, si en el plazo de un mes señalado en el apartado anterior ninguna de las dos Administraciones se hubiera dirigido a la Junta Arbitral promoviendo el conflicto, bastará con que el obligado tributario, dentro del mes siguiente, comunique esta circunstancia a la Junta para que el conflicto se entienda automáticamente planteado.

En el supuesto del párrafo anterior la Junta Arbitral podrá dirigirse a cualquiera de las dos Administraciones y al obligado tributario para que aporten todos los datos y documentos necesarios para la resolución del conflicto.

No obstante, el conflicto no se tramitará si en el plazo de los dos meses siguientes a la comunicación del obligado tributario una de las dos Administraciones acepta la competencia".

Como ya hemos dicho, la Junta Arbitral ha aplicado criterios flexibles en cuanto a los plazos para interponer el conflicto, cuando se trataba de conflictos planteados antes de que la Junta Arbitral se constituyera, pero cuando se han planteado después ha exigido el cumplimiento estricto de los plazos previstos en el RJACE, siendo prueba de ello la Resolución R 9/2012, de 2 de julio, Expediente 10/2010, que ha sido confirmada por la STS de 30 de octubre de 2013, RJ 2013\7373, que declara

que la Junta Arbitral tuviese la posibilidad real de entrar a conocer el mismo. En el supuesto que nos ocupa ni las Administraciones en conflicto ni el obligado tributario han realizado actuación alguna dirigida a plantear el conflicto antes de la constitución de la Junta Arbitral. Estamos ante un conflicto nuevo, planteado a virtud de la comunicación de conflicto automático presentada por la sociedad actora el 29 de marzo de 2010 ante la Junta Arbitral, después de que ésta se constituyera e iniciara de manera efectiva su actividad. Pues bien, ya se entienda que la Junta Arbitral se encontró efectivamente operativa al día siguiente (17 de enero de 2008) de la publicación en el BOE del Reglamento de la Junta Arbitral (que tuvo lugar el 16 de enero de 2008), fecha en la que ya se había nombrado los árbitros, o bien se considere, como dice la resolución recurrida, que la Junta Arbitral se constituyó e inició su actividad de manera efectiva el 4 de abril de 2008, el plazo para el planteamiento automático del conflicto recogido en el aludido artículo 13.3 del RJACE habría finalizado el 17 de marzo de 2008 o el 4 de junio de 2008. Como el escrito de planteamiento del conflicto tuvo entrada en el registro de la Junta Arbitral el 29 de marzo de 2010, era, en cualquiera de las dos hipótesis, necesariamente extemporáneo.

Desde el 17 de enero de 2008 o, en todo caso, desde el 4 de abril de 2008, corría ya el plazo para presentar el conflicto, habida cuenta que, a esas alturas, ambas Administraciones ya habían expresado que era la otra la Administración competente para devolver los saldos de IVA pendientes (recuérdese que la declaración de incompetencia de la Diputación Foral de Vizcaya tuvo lugar el 6 de junio de 1998 y la de la AEAT el 5 de marzo de 1999).

El artículo 13.3 del RJACE establece un plazo de inicio del correspondiente procedimiento, plazo que en este caso no se ha cumplido, puesto que el escrito de planteamiento del conflicto tuvo entrada en la Junta Arbitral el 29 de marzo de 2010, lo que obliga a declarar su extemporaneidad".

Como decíamos, hasta ahora, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa no se ha

Fundamento jurídico tercero: (...) En la presente ocasión el conflicto no se ha planteado antes de

dirigido a la Junta Arbitral, por ese motivo nos limitaremos a señalar que el artículo 14 del RJACE, está dedicado al planteamiento del conflicto por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. Quizás, como consecuencia de la modificación del artículo 64.b) del Concierto Económico, la futura reforma del RJACE alcanzará a este precepto.

Igualmente, tampoco se han suscitado problemas en relación con el artículo 15, (notificación del planteamiento del conflicto y efectos), pero no es menos cierto que si ha habido un pronunciamiento vinculado a él muy trascendente, de cara a la legitimación activa para interponer, en su caso, el recurso contencioso-administrativo contra la resolución de la JA. En concreto, la STS de 22 abril 2010. RJ 2010\8053 dice:

Fundamento jurídico tercero: (...) Sobre este particular, conviene comenzar recordando, de un lado, que el art. 39.Cinco de la Ley 12/1981, de 13 de mayo, que aprueba el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco, dispone que «[l]os acuerdos de esta Junta Arbitral sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recursos en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo» (previsión que viene a reiterar en términos muy similares el art. 19 del RJACE); y, de otro lado, que, de conformidad con el art. 19.1 de la LJCA están legitimados en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo «[l]as personas físicas o jurídicas que ostenten un derecho o interés legítimo».

Pues bien, no es dudoso que tanto el Sr. Emiliano como la entidad ---- S.L. tienen indudablemente un interés, no ya legítimo, sino directo, en relación con la fijación de su domicilio fiscal a efectos del Concierto Económico. Por esta razón, comparecieron en el expediente y, al amparo del art. 15 del RJACE -que señala que «las Administraciones en conflicto deberán notificar a los interesados en el procedimiento el planteamiento del mismo, produciendo tal notificación efectos interruptivos de la prescripción o suspensivos, en su caso»-, el Delegado Especial de la A.E.A.T. de Canarias comunicó el planteamiento del conflicto ante la

Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco al Sr. Emiliano y a ---, S.L. (notificaciones de 25 de junio de 2008, Documentos núms. 8 y 9 del expediente); la Junta Arbitral procedió a la puesta de manifiesto del expediente a los interesados por el plazo de un mes para que formularan cuantas alegaciones tuvieran por convenientes (comunicaciones de 22 de septiembre de 2008, Documentos núms. 13 y 14); el Sr. Emiliano presentó escrito de alegaciones (de fecha 16 de diciembre de 2008, Documento núm. 18); y la Junta Arbitral dictó la Resolución que ahora se impugna, notificándosela al Sr. Emiliano y a -- S.L. (Documento núm. 23).".

En relación con el artículo 16 (tramitación) bastará decir que la STS de 3 de febrero de 2011. RJ 2011\525 rechaza que su apartado 4 sirva de apoyo jurídico para permitir a los contribuyentes plantear conflictos ante la Junta Arbitral, con el siguiente argumento:

"Fundamento jurídico segundo: (...) Es verdad que el art. 16, apartado 4, del citado Real Decreto, establece que el Presidente de la Junta Arbitral «pondrá de manifiesto el expediente a las Administraciones tributarias en conflicto, así como a los interesados en el procedimiento del que trae causa el conflicto, todos los cuales dispondrán de un plazo de un mes para formular cuantas alegaciones tengan por conveniente»; pero tal posibilidad de alegar sólo puede tener lugar tras una serie de trámites contemplados en dicho art. 16, trámites que comienzan con el recibimiento del escrito de planteamiento del conflicto presentado por quien, de conformidad con el art. 9, tiene legitimación para hacerlo. En este sentido, acierta la Resolución de la Junta Arbitral recurrida en esta sede cuando destaca que «la personación del contribuyente en un determinado conflicto positivo requiere que, previamente, alguno de los legitimados antedichos lo haya planteado».

Que, como decimos, es claro que la norma no permite que los particulares planteen conflictos, es algo que ya hemos puesto de manifiesto en nuestra Sentencia de 12 de diciembre de 2006 (

RJ 2007, 121) (rec. cas. 5031/2001), en la que, planteado recurso de casación contra una resolución judicial que rechazaba la posibilidad de que los particulares interesados pudieran acudir a la Junta Arbitral del Convenio Económico de Navarra, concluimos que « [e]n todo caso, su desestimación se impone pues conforme resultaba del art. 19 del antiguo Convenio los particulares afectados no podían acudir a la Junta Arbitral, quedando limitada tal posibilidad a la Diputación de Navarra y a la Administración del Estado » (FD Tercero).

(...)

En atención a lo expuesto, no podemos más que confirmar la Resolución impugnada cuando concluye que, hasta tanto alguna de las Administraciones legitimadas planteara conflicto en relación con la controvertida herencia, la Junta Arbitral del Concierto Económico «no puede tener por planteado conflicto positivo de competencias», siendo entonces «cuando, en su caso, el Sr. Marcial tendr[ía] la condición de interesado».

No se han planteado problemas con el artículo 17 (resolución), ni con el 18 (notificación y ejecución de las resoluciones) del RJACE.

Para finalizar, recordaremos que el artículo 19 RJACE establece que «las resoluciones de la Junta Arbitral, sin perjuicio de su carácter ejecutivo, serán únicamente susceptibles de recurso en vía contencioso-administrativa ante la Sala correspondiente del Tribunal Supremo. El recurso lo pueden interponer las administraciones y, en su caso, también los contribuyentes. La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa no puede ser parte, si interpretamos bien el Auto TS de 15 noviembre 2009. JUR 2010\3505. La competencia del Tribunal Supremo queda limitada a la revisión jurisdiccional del acuerdo arbitral y solo mediatamente afecta al acto singular, vgr. la liquidación origen del conflicto.

Nótese que el Tribunal Supremo es la primera y única instancia judicial competente para pronunciarse sobre las resoluciones de la Junta Arbitral

del Concierto y adviértase que tal recurso no es un recurso de casación sino un recurso ordinario, y, por tanto, las limitaciones, vgr. probatorias, que se prevé para aquella no son aplicables.

En relación con la legitimación activa se ha planteado algún problema, a propósito de una determinada resolución de la JA del Convenio Económico. En el Auto TS de 30 de abril de 2013, JUR 2013\171043 se contiene un criterio que, en su caso, también sirve a la hora de recurrir judicialmente las resoluciones de la JA del Concierto Económico.

Los hechos son los siguientes: la Diputación Foral de Bizkaia interpuso recurso contencioso administrativo contra la Resolución de la Junta Arbitral del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra de 15 de Diciembre de 2011, dictada en el conflicto 21/2009 planteado por la Comunidad Foral de Navarra contra la Administración Tributaria del Estado, en relación con la tributación en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de gas natural realizadas por ---, y en la que se declara la competencia de la Comunidad Foral Navarra para la exacción de los citados impuestos cuando las acometidas desde las que se pone el gas a disposición de sus clientes-consumidores estén sitos en territorio navarro. La Comunidad Foral de Navarra en su contestación a la demanda, presentó escrito de alegaciones previas, denunciando la falta de legitimación activa de la entidad recurrente para interponer el recurso contencioso administrativo, en cuanto el criterio adoptado por la resolución impugnada no afectaba a la esfera de sus derechos e intereses, lo que conllevaba la inadmisibilidad del recurso contencioso administrativo, conforme al art. 69.b) de la ley de la Jurisdicción. El TS estimó las alegaciones previas formuladas por la Comunidad Foral de Navarra y declara la inadmisibilidad del recurso contencioso administrativo, por considerar que la recurrente no se ve afectada en sus derechos e intereses legítimos por la resolución del conflicto planteado por la Comunidad Foral de Navarra contra la Administración Tributaria del Estado en relación con la tributación del Impuesto sobre Sociedades e IVA

de GDF, y en la que se declara la competencia de la Comunidad Foral de Navarra para la exacción de los citados impuestos en las entregas de gas natural realizadas por dicha entidad cuando las acometidas estén sitas en territorio navarro, toda vez que no concurre la existencia de una relación material entre el sujeto y el objeto de la pretensión deducida, sin que la eventual anulación de la citada Resolución tenga la menor incidencia en la esfera jurídica de la recurrente no constituyendo, por otra parte, el simple interés por la legalidad el sustrato jurídico de la legitimación. A mayor abundamiento, el ATS argumenta lo siguiente:

Fundamento jurídico cuarto: Debe recordarse que la legitimación, como hemos puesto de relieve en sentencia de 25 de mayo de 2006 del Pleno de la Sala (recurso 38/2004), constituye un presupuesto inexcusable del proceso que implica en el mismo, como hemos señalado en la doctrina de esta Sala (por todas sentencias, de 11 de febrero de 2003 (RJ 2003, 3267), recurso nº 53/2000, 6 de abril de 2004 y 23 de abril de 2005 (RJ 2005, 6382), recurso nº 6154/2002), una relación material unívoca entre el sujeto y el objeto de la pretensión, de tal forma que su anulación produzca automáticamente un efecto positivo (beneficio) o negativo (perjuicio), actual o futuro, pero cierto, que debe repercutir de manera clara y suficiente en la esfera jurídica de quien acuda al proceso, criterio que reitera la jurisprudencia constitucional (por todas, sentencias nº 197/88, 99/89, 91/95, 129/95, 123/96 y 129/2001 entre otras).

En definitiva, la legitimación activa exige en el orden contencioso administrativo, como declara la sentencia de 2 de febrero de 2011 (recurso 4728/2007), la invocación en el proceso de la titularidad de un derecho o interés legítimo que suponga una relación material entre el sujeto y el objeto de la pretensión, de manera que la estimación del recurso produzca un beneficio o la eliminación de un perjuicio que no necesariamente ha de revestir un contenido patrimonial (sentencia de 29 de junio de 2004); y es que, en definitiva, el problema de la legitimación, como afirmamos en esa sentencia, tiene carácter ca-

suístico, lo que no permite una respuesta indiferenciada para todos los casos, siendo preciso examinar en cada uno de ellos el concreto interés legítimo que justifique la legitimación.

Fundamento jurídico quinto: Ante esta doctrina, la razón por la que la entidad recurrente impugna la Resolución de la Junta Arbitral de 15 de Diciembre de 2011, expuesta con claridad en su escrito de demanda, no puede ser suficiente para justificar la legitimación que invoca, porque aunque la misma haya servido como fundamento del posterior requerimiento de incompetencia en relación a la tributación de la entidad Iberdrola Distribución Eléctrica, *dada la naturaleza de las resoluciones de la Junta, simples decisiones en un conflicto concreto, no normas jurídicas y, por tanto, sin vocación de generalidad ni de permanencia o vigencia erga omnes*, no actualiza sin más su interés para anticipar el criterio final defendido, que es lo que, en definitiva, pretende la recurrente, sin que sea preciso diferir el análisis de la legitimación al momento del enjuiciamiento del fondo en este caso, cuando en esta fase en que nos encontramos se evidencia de forma clara la inexistencia de vinculación entre el objeto del recurso y la esfera jurídica de la recurrente.

Por otra parte, la conclusión jurídica que alcanzamos de negar la legitimación a la recurrente y declarar la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo, es conforme al derecho de acceso a los recursos, que comporta, según se desprende de la doctrina del Tribunal Constitucional expuesta en las sentencias 30/2004, de 4 de marzo, 74/2005, de 4 de abril, y 279/2005, de 7 de noviembre, como contenido esencial primario, el de obtener de los órganos jurisdiccionales integrantes del Poder Judicial una resolución razonada y fundada en derecho sobre el fondo de las pretensiones oportunamente deducidas por las partes, imponiendo al juez, para garantizar la aplicación expansiva de este derecho fundamental, una interpretación razonable y no arbitraria de los presupuestos y cláusulas procesales que no suponga una aplicación rigorista, excesivamente formal o desproporcionada en relación con los fines que preserva el proceso, de modo

que la declaración de inadmisión sólo puede fundarse en la concurrencia de un óbice fundado en un precepto expreso de la ley, que a su vez sea respetuoso con el contenido esencial del derecho fundamental, adoptada con observancia de estos fundamentos hermenéuticos constitucionales".

En cuanto interesados, diremos que los contribuyentes que hayan sido parte en el procedimiento ante la Junta Arbitral si pueden recurrir en vía judicial la resolución adoptada por la Junta Arbitral. En ese sentido, como ya hemos reseñado anteriormente la STS de 22 abril 2010. RJ 2010\8053, nos limitaremos a recoger ahora la STS de 21 de noviembre de 2012, RJ 2012\10907, en la que se declara lo siguiente:

Fundamento jurídico cuarto: No es dudoso el interés que el recurrente tiene en la resolución del conflicto, interés que le legitimará para, en su día, impugnar por falta de competencia la resolución liquidatoria que lleve a cabo la AEAT.

Pero es evidente que quien no ha sido parte en el procedimiento administrativo, porque la ley no le reconoce esa condición, no puede serlo en un proceso contencioso posterior con carácter autónomo a las Administraciones involucradas.

Efectivamente, la reivindicación de potestad competencial que el conflicto decidido comporta, por ser una "potestad" está fuera del ámbito de poder de la actora, que, evidentemente, no es administración, sino particular.

No puede confundirse, como hemos adelantado, el interés que la actora tiene en la solución del conflicto, que podrá hacer valer en el proceso pertinente cuando se gire la correspondiente liquidación, con la titularidad de la potestad competencial discutida en el conflicto, a la que es totalmente ajena.

Parece evidente que si dos Administraciones consienten la solución de un conflicto, no puede venir un tercero a hacer valer una potestad de una de las Administraciones involucradas en el conflicto contra su voluntad".

Por último, haremos referencia al Auto TS de 15 noviembre 2009. JUR 2010\350, en la medida en que se refiere a la posición de la JA del Convenio Económico (y lo que se dice es válido para la JA del Concierto Económico), ante la pretensión de un contribuyente de que sea emplazada como parte demandada para contestar a la demanda presentada ante el Tribunal Supremo. Dicho auto rechaza esa posibilidad, pero admite que pueda intervenir con el carácter de "amicus curiae" para formular alegaciones. Este es el razonamiento:

"Fundamento jurídico primero: La capacidad para intervenir en un proceso corresponde a las personas jurídico-públicas y no a los órganos de éstas que carezcan de personalidad jurídica propia. Y en este caso la Junta Arbitral es un órgano colegiado, cuyos árbitros son designados por acuerdo entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (art. 5.1 del Real Decreto del Ministerio de Economía y Hacienda 353/2006, de 24 de marzo). Siendo partes en el presente recurso las dos Administraciones Públicas --la del Estado y la de la Comunidad Foral-- es innecesario la intervención de la Junta Arbitral, que no es Administración Pública sino un órgano que efectúa arbitrajes de Derecho público entre Administraciones públicas. La Junta no se encuadra orgánicamente dentro de ninguna Administración Pública y no dicta actos administrativos en el ejercicio de una potestad administrativa. La fiscalización de sus acuerdos en sede contencioso-administrativa y ante esta Sala del Tribunal Supremo, así como el carácter ejecutivo de aquéllos, ha requerido un reconocimiento legal expreso (art. 51.3 de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre), lo que sería innecesario si la Junta Arbitral fuese Administración pública. Por tanto, no puede ser considerada como parte demandada.

Fundamento jurídico segundo: Más, aunque la Junta Arbitral no sea una Administración Pública que deba ser emplazada como parte procesal, ello no es óbice a que, en defensa de la legalidad de su acuerdo, pueda permitirse su intervención en calidad de "amicus curiae", para que formule, en su caso, el informe que estime oportuno".

IV. PALABRAS FINALES.

Hemos pasado revista a distintas resoluciones de la Junta Arbitral y sentencias y autos de los tribunales (TC, TS y AN) recientes que han versado sobre aspectos procedimentales referidos a su actuación. Hemos podido comprobar que ya han salido a la luz distintos problemas, de suerte que, para algunos de ellos puede sostenerse que existen criterios consolidados. No tenemos ninguna duda, el tiempo lo dirá, que existen otros muchos problemas escondidos a los que habrá que dar solución en el futuro.

I.- INTRODUCCIÓN.

Recientemente se han aprobado en los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa nuevas Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades. En concreto se trata de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, en el caso de Álava, de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, en el caso de Bizkaia y de la Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, en el caso de Gipuzkoa.

Estas nuevas Normas Forales, que sustituyen a la normativa de 1996 y que empiezan a surtir efecto para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, regulan, en su Capítulo III del Título V bajo el título "otras deducciones", los siguientes incentivos fiscales:

- Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos.
- Deducción por actividades de investigación y desarrollo.
- Deducción por actividades de innovación tecnológica.
- Deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía.
- Deducción por creación de empleo.

Por otra parte, y en disposición adicional, se regulan incentivos fiscales para el fomento de la cultura.

(*) Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava.

El objeto del presente trabajo es comentar las deducciones de la cuota en el nuevo Impuesto sobre Sociedades.

A grandes rasgos se puede afirmar que existe, salvado el tema de la eliminación de algunas deducciones, bastante similitud con la legislación derogada.

La deducción que más cambios ha sufrido es la relativa a las inversiones en activos no corrientes nuevos. En el resto de deducciones existe una continuidad, por no decir identidad, entre el régimen anterior y el recogido en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades ahora vigente. En efecto, en las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica no existe ninguna diferencia entre la legislación anterior y la nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. En estas deducciones se ha optado por la continuidad sin introducir ninguna modificación. En la deducción relacionada con el medio ambiente, hay alguna modificación pero prácticamente existe una continuidad entre ambas legislaciones. Lo mismo se puede decir de la deducción por creación de empleo, en la que también hay alguna modificación, pero básicamente se mantiene la deducción en términos similares a la regulación anterior.

En lo que se refiere a los incentivos fiscales relacionados con la cultura, se introducen modificaciones que reducen su ámbito de aplicación.

II.- CUADRO COMPARATIVO ENTRE LAS DEDUCCIONES DE LA CUOTA DE LA NUEVA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y LAS REGULADAS EN LA LEGISLACIÓN ANTERIOR.

Si se comparan las deducciones de la cuota contenidas en la legislación anterior y la que acaban de aprobar las Juntas Generales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, resulta el siguiente cuadro:

Legislación anterior	Nueva normativa
Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos.	Existe.
Deducción por actividades de investigación y desarrollo.	Existe.
Álava y Bizkaia: Deducción por actividades de innovación tecnológica. Gipuzkoa: Deducción por actividades de innovación.	Existe.
Deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía.	Existe.
Deducción por creación de empleo.	Existe.
Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Cultural, así como por inversiones en producciones cinematográficas y en edición de libros.	En disposición adicional se regulan incentivos para el fomento de la cultura.
Álava y Gipuzkoa: Reserva para Inversiones Productivas. Bizkaia: Reserva para Inversiones Productivas y/o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente o ahorro energético.	No existe.
Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social que actúen como instrumento de previsión social empresarial.	No existe.
Deducción por gastos de formación profesional.	No existe.
Gipuzkoa: Deducción por otorgamiento del protocolo de empresa familiar.	No existe.
Gipuzkoa: Deducción por elaboración e implantación de planes de igualdad.	No existe.

El cuadro anterior es una mera enunciación general de las deducciones existentes en una y otra legislación y no tiene otra finalidad que la de mostrar, de forma esquemática, los cambios introducidos en esta materia. En los apartados siguientes se realizarán comentarios que especifican, de una forma más concreta, la nueva configuración de las deducciones de la cuota en el Impuesto sobre Sociedades.

III.- DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN ACTIVOS NO CORRIENTES NUEVOS.

1.- Contenido de la deducción.

Este incentivo fiscal tiene dos conceptos deducibles. Por una parte una deducción del 10% y, por otra, una deducción del 5%.

1.1.- Deducción del 10%.

Cabe minorar, de la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades, el 10% de las cantidades invertidas en los siguientes activos no corrientes:

- a.- La adquisición de activos no corrientes nuevos que formen parte del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias.
- b.- Inversiones realizadas en pabellones industriales. Se integran en este concepto:
 - la adquisición de pabellones industriales rehabilitados para su transmisión,
 - la adquisición de pabellones industriales para su rehabilitación y

- la rehabilitación de pabellones industriales ya integrados en el activo de la empresa.
- c.- Las inversiones en activos intangibles nuevos correspondientes a aplicaciones informáticas.
- d.- Las inversiones que se realicen en infraestructuras construidas o adquiridas por la empresa concesionaria para prestar un servicio público vinculado al acuerdo de concesión.

La deducción en los anteriores activos no corrientes debe ser matizada con las siguientes notas:

- 1.- No se consideran activos no corrientes los terrenos.
- 2.- Para que sea operativa la deducción se precisa que los activos se encuentren afectos a la explotación económica.
- 3.- A efectos de la adquisición de activos no corrientes nuevos que formen parte del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias –se estima que un activo no corriente no es nuevo, y por lo tanto no genera el derecho a aplicar la deducción de la cuota, si previamente ha sido utilizado por otra persona o entidad, en el sentido de haber sido incorporado a su inmovilizado o debiera haberlo sido de conformidad con el Plan General de Contabilidad, pese a que no hubiese entrado en funcionamiento-.
- 4.- A efectos de la deducción relacionada con las inversiones en pabellones industriales, se considerarán:
 - pabellones industriales: los que se encuentren situados en una zona calificada como industrial, independientemente de cuál sea la actividad que se desarrolle en el mismo, y
 - obras de rehabilitación: las obras destinadas a la reconstrucción de los pa-

bellones mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas, y siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25% del precio de la adquisición, si se adquieren para rehabilitar, o del valor neto por el que estuviera contabilizado el bien si se rehabilita un pabellón que ya formara parte del activo de la empresa.

- 5.- Las infraestructuras construidas o adquiridas por la empresa concesionaria para prestar un servicio público vinculado al acuerdo de concesión deben estar contabilizadas como inmovilizado intangible o como activo financiero desde la entrada en vigor de la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, (que aprueba las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas).

Por otra parte y a efectos del cumplimiento de los requisitos para la aplicación de esta deducción, estas infraestructuras se consideran del activo no corriente que les corresponda por su naturaleza.

1.2.- Deducción del 5%.

Junto a la deducción anterior del 10% se regula otra deducción de la cuota líquida, en este caso del 5%, de las cantidades que se inviertan en activos no corrientes que cumplan los requisitos establecidos para que sea aplicable la deducción del 10% y se encuentren en los siguientes supuestos:

- a.- Las inversiones en elementos del activo no corriente que tengan el tratamiento contable de mejoras.

¿Qué sucede en el caso de que estas inversiones tengan una relevancia cuantitativa o cualitativa de tal magnitud que impliquen una alteración estructural y funcional del activo sobre el que se practica la mejora que lo haga idóneo para ser

destinado a finalidades diferentes a las que se dedicaba con anterioridad?. En este caso el obligado tributario puede iniciar un procedimiento de vinculación administrativa previa, regulado en la Norma Foral General Tributaria, para que la Administración tributaria autorice, en su caso, la aplicación del tipo de deducción del 10%.

- b.- Las inversiones que realice el arrendatario en el elemento arrendado o cedido en uso en los supuestos de arrendamientos operativos.

2.- Requisitos de la deducción.

Para que sea operativa la deducción, junto a las características de las inversiones antes citadas, se precisa cumplir los siguiente requisitos:

- a.- Las cantidades invertidas deben contabilizarse dentro del activo no corriente.
- b.- Los activos deben tener establecido, cuanto menos, un período mínimo de amortización de cinco años. Este período mínimo se calcula en función del coeficiente máximo de amortización establecido en la tabla contenida en el artículo 17.1 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

Del cumplimiento de este requisito se exceptúa a los servicios informáticos.

- c.- No deben tributar por el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, bien porque no entran dentro de su supuesto de sujeción o bien porque estando sujetos se encuentran exentos.

No obstante se exceptúan del cumplimiento de este requisito a determinadas inversiones en vehículos automóviles de turismo. En efecto, no tienen que cumplir el señalado requisito los vehículos automóviles de turismo adquiridos por entidades que se dediquen con habitualidad al

arrendamiento, sin posibilidad de opción de compra -"renting"-, de esos vehículos automóviles por tiempo superior a tres meses a una misma persona o entidad, durante un período de doce meses consecutivos, excepto que los mismos sean objeto de cesión a personas o entidades vinculadas y siempre que esos vehículos automóviles se afecten exclusivamente al desarrollo de las citadas actividades de alquiler.

En este caso la vinculación de las personas o entidades se entiende en los términos establecidos en el artículo 79.cinco de la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido

- d.- Que el importe del conjunto de activos objeto de la inversión supere, en cada ejercicio, el 10% del importe de la suma de los valores netos contables preexistentes del activo no corriente que forme parte del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible correspondiente a aplicaciones informáticas y a las inversiones que se realicen en infraestructuras construidas o adquiridas por la empresa concesionaria para prestar un servicio público vinculado al acuerdo de concesión, deduciendo las amortizaciones y pérdidas por deterioro de valor que se hubieran contabilizado.

Tal como se acaba de indicar las inversiones deben superar un determinado porcentaje de determinados valores netos contables. Pues bien, a los efectos de determinar el valor contable, hay que atender al balance referido al último día del período impositivo inmediato anterior al del ejercicio en que se realicen las inversiones, no computando el correspondiente al activo no corriente objeto de la inversión que se encuentre en curso a dicha fecha.

Por otra parte hay que tener en cuenta que se computarán únicamente las inversiones realizadas en el conjunto de activos que

dan derecho a aplicar esta deducción siempre que cumplan, claro está, todos los requisitos anteriormente señalados.

IV.- DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO.

1.- Concepto de investigación y desarrollo.

La Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades mantiene la deducción de la cuota relacionada con actividades de investigación y desarrollo. La aplicación de esta deducción exige determinar, en primer lugar, el concepto y ámbito de la investigación y del desarrollo. A estos efectos, la citada Norma Foral contiene dichos conceptos, señalando lo siguiente:

- a.- La "investigación básica" o la indagación original y planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico o tecnológico, desvinculada de fines comerciales o industriales.

Los elementos básicos de este concepto son los siguientes: original, planificada, nuevos conocimientos y desvinculación de fines comerciales o industriales.

- b.- La "investigación aplicada" o la indagación original y planificada que persiga la obtención de nuevos conocimientos con el propósito de que los mismos puedan ser utilizados en el desarrollo de nuevos productos, procesos o servicios, o en la mejora significativa de los ya existentes.

En este caso las palabras claves son original, planificada, nuevos conocimientos y vinculación a fines comerciales o industriales.

- c.- El "desarrollo experimental" o la materialización de los resultados de la investigación aplicada en un plan, esquema o diseño de nuevos productos, procesos o servicios, o su mejora significativa, así como la creación de prototipos no comercializables y los proyectos de demostración inicial o

proyectos piloto, siempre que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

El desarrollo supone la aplicación de los resultados de la investigación realizada con fines comerciales o industriales exigiéndose un resultado concreto.

- d.- La concepción de "software" avanzado, teniendo en cuenta que dentro de este concepto no se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el "software". Este "software" avanzado debe suponer un progreso científico o tecnológico significativo mediante el desarrollo de nuevos teoremas y algoritmos o mediante la creación de sistemas operativos y lenguajes nuevos, o siempre que esté destinado a facilitar a las personas con discapacidad el acceso a los servicios de la sociedad de la información.

2.- Base de la deducción.

La base de la deducción está formada por la suma del importe de los gastos de investigación y desarrollo y las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible. Quedan fuera de la base de la deducción las inversiones en inmuebles y terrenos. Esto es:

Base de la deducción = gastos de investigación y desarrollo + inversiones en inmovilizado material e intangible

Como se desprende del cuadro anterior, es preciso conocer los gastos que tienen la consideración de investigación y desarrollo. A estos efectos se puede decir que tienen esta consideración los realizados en investigación y desarrollo en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de las mismas. Estos gastos deben estar específicamente individualizados por proyectos.

Además quedan incluidas dentro del concepto de gasto las amortizaciones de los bienes afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

Al igual que sucede en la deducción por innovación tecnológica también forman parte de la base de deducción los gastos de investigación y desarrollo correspondientes a actividades realizadas en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. En el caso de que dichos gastos correspondan a actividades realizadas en Estados no pertenecientes a la Unión Europea o al Espacio Económico Europeo, también se integrarán en la base de la deducción siempre y cuando la actividad de investigación y desarrollo principal se efectúe en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y los gastos realizados fuera no superen el 25% de la inversión total.

También forman parte de la base de la deducción las cantidades satisfechas para la realización de actividades de investigación y desarrollo llevadas a cabo en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades.

3.- Deducción.

Los porcentajes de la deducción por investigación y desarrollo son los que se reflejan en el cuadro.

V.- DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INNOVACIÓN TECNOLÓGICA.

1.- Concepto de innovación tecnológica.

La actividad de innovación tecnológica también genera derecho a deducción de la cuota del Impuesto sobre Sociedades. Pero en este caso, tal como más adelante se especifica, la deducción no se aplica por cualquier actividad de innovación, sino por concretos y determinados supuestos.

Al igual que sucede con la investigación y desarrollo, lo primero que hay que determinar es el concepto de innovación tecnológica o, dicho de otra forma, lo que por tal hay que entender. En este sentido la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades señala que se considera innovación tecnológica la actividad cuyo resultado constituye un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. En el caso de la innovación tecnológica se precisa un resultado concreto y determinado.

A fin de completar el concepto anterior se especifica que por "nuevos" hay que entender los productos o procesos cuyas características o

Supuesto	Deducción
Gastos efectuados en el período impositivo por el concepto de investigación y desarrollo:	30%
Gastos efectuados en el período impositivo por el concepto de investigación y desarrollo cuando en el período impositivo el gasto es mayor que la media de los efectuados en los dos años anteriores:	Hasta la media: 30%. Sobre el exceso, esto es, lo invertido de más: 50%.
Gastos efectuados en el período impositivo en personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.	20%
Gastos efectuados en el período impositivo correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con Universidades, Organismos Públicos de Investigación o Centros Tecnológicos y Centros de Apoyo a la Innovación Tecnológica (*) y con Entidades integradas en la Red Vasca de Tecnología (**).	20%
Inversiones en inmovilizado material e intangible siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo. En este concepto no entran los inmuebles y terrenos.	10%

(*) Reconocidos y registrados como tales según el Real Decreto 2093/2008, de 19 de diciembre, por el que se regulan los Centros Tecnológicos y los Centros de Apoyo a la Innovación Tecnológica de ámbito estatal y se crea el Registro de tales Centros.

(**) Regulada en el Decreto 221/2002, de 1 de octubre, por el que se actualizan las bases de regulación de la Red Vasca de Ciencia, Tecnología e Innovación.

aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieren de una forma sustancial, de las existentes con anterioridad.

Como puede comprobarse, en este caso no es que se descubran nuevos productos o procesos, sino que existiendo con anterioridad éstos, sin embargo se produce un avance tecnológico o una mejora sustancial de los existentes con anterioridad.

Dentro de la actividad de innovación tecnológica se incluyen, y por lo tanto generan derecho a la deducción las siguientes actividades:

- La materialización de los nuevos productos o procesos en un plan, esquema o diseño,
- la elaboración de estudios de viabilidad,
- la creación de prototipos y los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto,
- los muestrarios textiles, incluso los que puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

- las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas realizadas por las Universidades, Organismos Públicos de investigación o Centros Tecnológicos y Centros de Apoyo a la Innovación Tecnológica y Entidades integradas en la Red Vasca de Tecnología. En estos casos es indiferente el resultado final que se obtenga.

2.- Conceptos deducibles.

Tal como se ha señalado anteriormente, únicamente forman parte de la deducción por innovación tecnológica los conceptos enmarcados más abajo.

Hay que tener en cuenta que para que un gasto, que va a formar parte de la base de la deducción, se considere como gasto de innovación tecnológica se precisa que los mismos estén directamente relacionados con las actividades antes citadas y se apliquen de forma efectiva a la realización de las mismas. Además deben

Supuesto	Deducción
Proyectos cuya realización se encargue a Universidades, Organismos Públicos de investigación o Centros Tecnológicos y Centros de Apoyo a la Innovación Tecnológica (*) y con Entidades integradas en la Red Vasca de Tecnología (**) (*) Reconocidos y registrados según el Real Decreto 2093/2008, de 19 de diciembre, por el que se regulan los Centros Tecnológicos y los Centros de Apoyo a la Innovación Tecnológica de ámbito estatal y se crea el Registro de tales Centros. (**) Regulada en el Decreto 221/2002, de 1 de octubre, por el que se actualizan las bases de regulación de la Red Vasca de Ciencia, Tecnología e Innovación.	20%
Obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, ISO 14000, GMP o similares En este concepto deducible no se integran los gastos correspondientes a la implantación de las referidas normas.	20%
Diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos, especificaciones técnicas y características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles.	15%
Adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, "know how" y diseños. En este caso no se genera derecho a la deducción por las cantidades satisfechas a personas o entidades vinculadas al obligado tributario. Además, en este caso, la base de la deducción no puede superar el millón de euros.	15%

constar específicamente individualizados por proyectos.

3.- Base de la deducción.

La base de la deducción por innovación tecnológica está formada por los gastos del período impositivo en actividades de innovación tecnológica que se correspondan con alguno de los cuatro conceptos anteriormente señalados.

Al igual que en el caso de la deducción por investigación y desarrollo, se incluyen en la base de la deducción los gastos de innovación tecnológica correspondientes a actividades realizadas en otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

Si los gastos se corresponden con actividades realizadas en Estados no pertenecientes a la Unión Europea o al Espacio Económico Europeo, también pueden ser objeto de la deducción, pero en este caso se precisa que la actividad de innovación tecnológica principal se efectúe en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo y además que dichos gastos realizados fuera no superen el 25% del importe total invertido.

También se consideran gastos de innovación tecnológica las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades.

VI.- EXCLUSIONES AL CONCEPTO DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA. REGLAS INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN DE ESTAS DEDUCCIONES.

Anteriormente se han señalado los conceptos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica. Pues bien, a fin de concretar de una manera más precisa dichos conceptos, la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades especifica determinadas actividades a las que califica como no integrantes de las actividades de inves-

tigación, desarrollo o innovación tecnológica. Estas actividades que quedan excluidas de la deducción son las siguientes:

1.- Las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa. De forma concreta se incluyen dentro de este concepto excluyente de la deducción:

- los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos,
- la adaptación de un producto o proceso de producción ya existente a los requisitos específicos impuestos por un cliente,
- los cambios periódicos o de temporada,
- las modificaciones estéticas o de carácter menor de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.

2.- Las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios. Dentro de este concepto se integran:

- la planificación de la actividad productiva,
- la preparación y el inicio de la producción, incluyendo el reglaje de herramientas y aquellas otras actividades distintas de las incluidas dentro de los cuatro conceptos deducibles por innovación tecnológica a que se ha hecho referencia anteriormente,
- la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que no estén afectados a actividades calificadas como de investigación, desarrollo o innovación,

- la solución de problemas técnicos de procesos productivos interrumpidos,
 - el control de calidad y la normalización de productos y procesos,
 - la prospección en materia de ciencias sociales y los estudios de mercado,
 - el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización y
 - el adiestramiento y la formación del personal relacionada con dichas actividades.
- 3.- La exploración, sondeo, o prospección de minerales e hidrocarburos.

VII.- DEDUCCIÓN POR INVERSIONES Y GASTOS VINCULADOS A PROYECTOS QUE PROCUREN EL DESARROLLO SOSTENIBLE, LA CONSERVACIÓN Y MEJORA DEL MEDIO AMBIENTE Y EL APROVECHAMIENTO MÁS EFICIENTE DE FUENTES DE ENERGÍA.

1.- Conceptos deducibles.

En esta deducción existen dos conceptos generales que habilitan la aplicación de la misma:

a.- Tecnologías limpias:

Supuesto	Deducción
Inversiones realizadas en los equipos completos definidos en la Orden del Departamento competente del Gobierno Vasco por la que se aprueba el Listado Vasco de Tecnologías Limpias.	30%

La aplicación de esta deducción requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Las inversiones deben realizarse en equipos completos.
- Sólo cabe la deducción si dichos equipos se encuentran recogidos en la Orden del Gobierno Vasco que

aprueba el listado de tecnologías limpias.

De forma expresa, en la normativa anterior se especificaba que las inversiones debían efectuarse en activos nuevos que formaran parte del inmovilizado material y, además, debían estar directamente afectados a la reducción y corrección del impacto contaminante de la actividad de la entidad. Ahora se hace referencia a la Orden correspondiente del Gobierno Vasco, existiendo una remisión general a las normas comunes aplicables a todas las deducciones de la cuota, entre las que se encuentra el destino de los activos o elementos objeto de las deducciones al funcionamiento en la empresa del obligado tributario, debiéndose encontrar afectos a las finalidades que motivan la existencia de la deducción.

- b.- Proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía. Dentro de este concepto se incluyen:

Supuesto	Deducción
Inversiones en activos nuevos del inmovilizado material y gastos incurridos en la limpieza de suelos contaminados para la realización de proyectos aprobados por organismos oficiales del País Vasco.	15%
<p>Inversiones en activos nuevos del inmovilizado material necesarios en la ejecución aplicada de proyectos que tengan como objeto alguno o algunos de los que se indican a continuación, dentro del ámbito del desarrollo sostenible y de la protección y mejora medioambiental:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Minimización, reutilización y valorización de residuos. - Movilidad y transporte sostenible. - Regeneración medioambiental de espacios naturales consecuencia de la ejecución de medidas compensatorias o de otro tipo de actuaciones voluntarias. - Minimización del consumo de agua y su depuración. - Empleo de energías renovables y eficiencia energética. 	15%

Supuesto	Procedimiento
Tecnologías limpias	La deducción la aplicará directamente el obligado tributario. Si la Administración así se lo requiere, deberá presentar certificado del Gobierno Vasco que acredite que las inversiones realizadas se corresponden con equipos completos a que se refiere la Orden Gobierno Vasco que aprueba el Listado Vasco de Tecnologías Limpias.
Inversiones realizadas en activos nuevos del inmovilizado material y los gastos incurridos en la limpieza de suelos contaminados para la realización de proyectos aprobados por organismos oficiales del País Vasco:	Similar a la anterior. También en este caso la deducción se aplicará directamente por el obligado tributario que, a requerimiento de la Administración tributaria, deberá presentar certificado del Gobierno Vasco acreditativo del cumplimiento de los requisitos correspondientes.
Inversiones realizadas en activos nuevos del inmovilizado material necesarios en la ejecución aplicada de proyectos que tengan determinados objetos especificados en las Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades y estén relacionados con el ámbito del desarrollo sostenible y de la protección y mejora medioambiental:	La deducción también se aplicará directamente por el obligado tributario, que a requerimiento de la Administración tributaria, deberá presentar certificado del Departamento de Medio Ambiente de la Diputación Foral de Álava o del Gobierno Vasco, de que las inversiones realizadas cumplen los requisitos correspondientes.

2.- Aplicación de la deducción.

La aplicación de la deducción que se comenta se realizará según se detalla en el cuadro de arriba.

3.- Afección.

Dentro de las normas comunes aplicables a las deducciones que se comentan, a las que se hace referencia más adelante, se establece que los activos o elementos objeto de las deducciones deben permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo contribuyente, afectos a las finalidades que motivan la existencia de la deducción. Esta afectación debe realizarse durante un determinado plazo.

Este plazo es, con carácter general, de cinco años o de tres si se trata de bienes muebles, excepto que su vida útil es inferior. Durante este tiempo no pueden ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso, salvo pérdidas justificadas.

Pues bien, sin perjuicio de lo que con carácter general se regula en dichas normas comunes a las deducciones que se comentan, hay una regla especial dedicada a la deducción a la que

ahora se está haciendo referencia. En efecto, la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades señala que se entiende que no existe desafectación en el supuesto de que, por imperativo legal, se proceda a la cesión a favor de terceros de los activos acogidos a la deducción que ahora se comenta.

4.- Incompatibilidades.

Al igual que se ha señalado anteriormente, en las normas comunes aplicables a las deducciones objeto del presente trabajo, se señalan determinadas incompatibilidades.

Pues bien, también en la deducción que ahora se comenta existe una regla especial en materia de incompatibilidades. Así, se señala expresamente que serán incompatibles entre sí cada una de las tres modalidades de deducción relacionadas en el apartado 1 de este epígrafe (conceptos deducibles).

Finalmente señalar que mientras Álava y Bizkaia nada dicen al respecto, Gipuzkoa señala expresamente que se podrán acoger a esta deducción las inversiones realizadas en régimen de arrendamiento financiero.

Supuesto	Deducción
Por cada persona contratada, durante el período impositivo, con contrato laboral de carácter indefinido.	4.900 euros
Por cada persona contratada que se encuentre incluida en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo: (A estos efectos hay que tener en cuenta que se consideran colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo, aquéllos que así se establezcan en la normativa aprobada por las Instituciones competentes de la Comunidad Autónoma del País Vasco; Gipuzkoa, en lugar de hacer referencia a la normativa de la Comunidad Autónoma del País Vasco, hace referencia a los términos que se determinen reglamentariamente).	9.800 euros. En la legislación anterior de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa esta cantidad era de 9.200 euros.
Trabajadores con contrato a tiempo parcial: (Los trabajadores con contrato laboral indefinido a tiempo parcial se computarán en la proporción que resulte de la jornada desempeñada por el trabajador respecto de la jornada completa).	El importe de la deducción será proporcional a la jornada desempeñada por el trabajador, respecto de la jornada completa.

VIII.- DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO.

1.- Deducción.

A diferencia de las deducciones anteriores, la establecida por creación de empleo tiene una estructura diferente, ya que no gira sobre un porcentaje, sino sobre una cantidad fija. En efecto, la cuantía de esta deducción se refleja en el cuadro de arriba.

2.- Requisitos.

La aplicación de esta deducción por creación de empleo requiere el cumplimiento de determinados requisitos:

- Tal como se ha indicado anteriormente, se deben suscribir contratos laborales indefinidos.
- En el caso de personas incluidas en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo, se deben cumplir los especiales requisitos que se establezcan en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- Requisito referido a la plantilla de los años siguientes. En base a este requisito no se puede reducir el número de trabajadores

con contrato laboral indefinido, existente a la finalización del período impositivo en que se realiza la contratación, durante los períodos impositivos concluidos en los dos años inmediatos siguientes.

Esto es, durante los dos años siguientes (no dos períodos impositivos, sino dos años) a la finalización del período impositivo en que se ha producido la contratación, y por lo tanto se haya generado la deducción por creación de empleo, no se puede disminuir la plantilla de trabajadores con contrato laboral indefinido.

- Requisito referido a la plantilla en el período impositivo en que se realiza la contratación. En base a este requisito el número de trabajadores con contrato laboral indefinido debe ser superior al número existente al principio del período impositivo en que se genera la deducción, cuanto menos en el número de contratos que dan derecho a la deducción por creación de empleo.

Esto es, se trata de que exista un incremento de la plantilla de trabajadores con contrato laboral indefinido comparando la plantilla de los mismos al inicio y al final del período impositivo.

- Finalmente, y como requisito de cierre, se exige que el número de trabajadores con contrato laboral indefinido del último ejercicio debe ser superior al existente en el período impositivo anterior a aquél en que se realizaron las contrataciones, cuanto menos, en el mismo número de contratos que generaron la deducción por creación de empleo.

Estos tres últimos requisitos relacionados con el incremento de la plantilla deben cumplirse tanto en relación a los trabajadores con contrato laboral indefinido, como en relación a los trabajadores incluidos en los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo y respecto a los trabajadores con contrato a tiempo parcial:

A efectos del cómputo de los requisitos relacionados con el incremento de plantilla hay que tener en cuenta que si se produce la suspensión de la relación laboral o la reducción de la jornada de trabajo a que se refiere el artículo 47 del Estatuto de los Trabajadores, se diferirá el cumplimiento de dichos requisitos hasta el momento en que la suspensión de la relación laboral o la reducción de la jornada de trabajo deje de surtir efectos.

Igualmente, y a efectos del referido cómputo, no se tendrá en cuenta la reducción del número de trabajadores con contrato laboral indefinido cuando la entidad vuelva a contratar a un número igual de trabajadores en el plazo de tres meses desde la extinción de cada relación laboral. En estos casos, y para estos contratos, se producirá el diferimiento indicado anteriormente para la suspensión de la relación laboral o la reducción de la jornada de trabajo.

3.- Incumplimiento de los requisitos establecidos para la aplicación de la deducción.

¿Qué sucede si se incumplen cualquiera de los requisitos establecidos para que sea aplicable la deducción? En estos supuestos el obligado tributario debe efectuar la correspondiente regularización que consiste en incluir la cuota derivada

de la deducción aplicada de forma impropia y los oportunos intereses de demora.

¿Cuándo debe efectuarse esta regularización? La regularización ha de realizarse en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento de los requisitos.

¿Qué sucede en los casos en que el incumplimiento de los requisitos no es total, sino parcial? En los casos de incumplimiento parcial el obligado tributario también tendrá que regularizar la situación, adicionando a la cuota del período impositivo en que tal circunstancia se produzca la parte proporcional de la deducción que se corresponda con la dimensión del incumplimiento, junto con los respectivos intereses de demora.

Finalmente hay que señalar dos precisiones relacionadas con esta deducción por creación de empleo:

- a.- La realización de operaciones de fusión, escisión y transformación de sociedades y empresas individuales para la creación de nuevas sociedades no genera, por sí misma, el derecho a la aplicación de la deducción por creación de empleo.
- b.- En los supuestos de vinculación definidos en el artículo 42 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades la aplicación de esta deducción requiere considerar y tener en cuenta la situación conjunta de las entidades vinculadas.

IX.- INCENTIVOS PARA EL FOMENTO DE LA CULTURA.

1.- Conceptos deducibles.

En disposición adicional de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades se regulan los Incentivos fiscales para el fomento de la cultura.

En este sentido se establece el siguiente sistema de deducciones:

Supuesto	Deducción
Productor: inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada:	30%. En la normativa anterior era el 20%.
Inversiones en la edición de libros que permitan la confección de un soporte físico, previo a su producción industrial seriada:	5%

Desaparece el incentivo fiscal que existía en la anterior legislación a favor del coproductor financiero de largometrajes cinematográficos. Igualmente desaparece el incentivo fiscal del 15% aplicable por determinadas inversiones y actuaciones relacionadas con el patrimonio cultural.

2.- Base de la deducción.

La base de la deducción estará constituida por:

Coste de la producción + gastos para la obtención de copias + gastos de publicidad y promoción a cargo del productor.

La base de la deducción anteriormente señalada tiene un límite, que es el siguiente:

(Gastos para la obtención de copias + gastos de publicidad y promoción a cargo del productor). no pueden superar el 40 por ciento del coste de producción.

En la legislación anterior la base de la deducción era el coste de la producción minorada en la parte financiada por el coproductor financiero.

3.- Momento de aplicación de la deducción.

La deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales de ficción, animación o documental, que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada se practicará a partir del período impositivo en el que finalice la producción de la obra.

Ahora bien, cuando la producción tenga un plazo de ejecución superior a los doce meses se podrá optar por aplicar la deducción a medida que se efectúen los pagos y por la cuantía de éstos. En este supuesto se aplicará la legislación vigente en el momento en que se inicie la producción. Hay que tener en cuenta que ejercitada la opción por el sistema de pagos el mismo regirá para toda la producción.

A efectos de optar por el sistema de pagos el obligado tributario debe comunicar la opción por escrito a la Diputación Foral. Esta comunicación, que debe realizarse en el plazo de un mes a contar desde el día de inicio de la producción, debe indicar el montante de la producción y el calendario previsto de realización de la misma.

X.- NORMAS COMUNES APLICABLES A LAS DEDUCCIONES DE LA CUOTA.

1.- Límite de las deducciones de la cuota.

El Impuesto sobre Sociedades no permite aplicar las deducciones comentadas según resulta de la estricta aplicación de su regulación, sino que establece un límite máximo para las mismas, en los términos que se va a indicar a continuación.

En efecto, la suma de las deducciones a que se refiere este comentario, excepto las deducciones por investigación, desarrollo e innovación tecnológica, tienen como límite máximo el 45% de la cuota líquida. Este límite máximo se refiere al conjunto de las citadas deducciones. De lo anterior se desprende lo siguiente:

a.- Deducciones sin límite:

- investigación y desarrollo e
- innovación tecnológica.

b.- Deducciones con límite del 45% de la cuota líquida:

- Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos.

- Deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía.
- Deducción por creación de empleo.
- Incentivos fiscales para el fomento de la cultura.

En esta materia dos son las diferencias con respecto a la legislación anterior:

- 1.- Por una parte la derivada de la existencia, en la nueva legislación del Impuesto, de menos deducciones de la cuota. Por lo tanto son menos conceptos deducibles los que entran dentro del límite del 45% de la cuota líquida, debido a la derogación de varias deducciones que con la legislación anterior caían dentro del límite conjunto.
- 2.- Por otra parte, en la legislación anterior el límite del 45% quedaba reservado para las entidades que tuvieran la consideración de pequeñas empresas. Para las demás entidades el límite de las deducciones era menor y se situaba en el 35%. Esta duplicidad de límites se ha eliminado y ahora todas las entidades, sea cuál sea su consideración, tienen el mismo límite del 45%.

¿Qué sucede con las cantidades que no se han podido deducir porque ha resultado de aplicación el límite de cuota del 45%? Estas cantidades pueden trasladarse y deducirse en períodos impositivos sucesivos. Ahora bien, esta aplicación en ejercicios futuros debe realizarse teniendo en cuenta las siguientes reglas:

- Los años futuros en que se pueden aplicar las deducciones pendientes son 15. Téngase en cuenta que no se hace referencia a 15 períodos impositivos, sino a 15 años, conceptos que no siempre coinciden. En la legislación anterior Gipuzkoa sí hacía referencia a los 15 años, mientras Álava y Bizkaia no ponían ninguna limitación temporal.

- La aplicación en los años futuros se debe realizar siempre que sea posible, no cabiendo opción del obligado tributario. En efecto, la Norma Foral hace referencia a los años "inmediatos y sucesivos". En la legislación anterior Gipuzkoa sí hacía referencia a los años inmediatos y sucesivos, mientras que Álava y Bizkaia sólo hacían referencia a los años sucesivos, no exigiendo la inmediatez.

- La aplicación en los años sucesivos de las deducciones pendientes procedentes de ejercicios anteriores, debe respetar también el límite del 45% de la cuota líquida. Tal como se ha indicado, en la legislación anterior había dos límites: del 35% para las pequeñas empresas y del 45% para las demás entidades.

Finalmente hay que tener en cuenta que el cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones que se han comentado podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos.

2.- Orden en la aplicación de las deducciones de la cuota.

Dentro del Impuesto sobre Sociedades pueden coincidir deducciones del propio período impositivo y deducciones pendientes de aplicar procedentes de períodos impositivos anteriores. A ello se une el que, tal como se ha señalado, existen deducciones con límite y otras deducciones que no tienen tal límite. Esta situación obliga al legislador a establecer un orden en la aplicación de las deducciones de la cuota.

En este sentido la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades establece el siguiente orden de aplicación de las deducciones:

- a.- En primer lugar se aplican las deducciones generadas en ejercicios anteriores respetando el límite preestablecido en sus respectivas normativas.
- b.- En segundo lugar se aplican las deducciones del ejercicio a las que sea de aplica-

ción el límite del 45% antes señalado. En la legislación anterior se hacía referencia a los dos límites que existían del 35% y 45%.

c.- En tercer lugar se aplican las deducciones que no tengan límite procedentes de ejercicios anteriores.

d.- En cuarto y último lugar se aplican las deducciones que no tienen límite correspondientes al propio ejercicio.

En definitiva, se da prioridad a las deducciones con límite frente a las que no tienen límite, y dentro de cada una de estas categorías, se otorga preferencia a ejercicios anteriores respecto al ejercicio actual.

3.- Base de la deducción.

La base de la deducción está formada por la contraprestación convenida. Establecida esta regla general, la Norma Foral del Impuesto establece que para determinar la base de la deducción hay que tener en cuenta las siguientes reglas:

- No forman parte de la base de la deducción los intereses, impuestos indirectos y sus recargos, margen de construcción y gastos técnicos de licitación, independientemente de su consideración a efectos de la valoración de los activos o de los gastos.
- Tampoco forman parte de la base de la deducción los costes de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro asociados a los activos que den derecho a las deducciones que se comentan, con independencia de su consideración a efectos de la valoración de aquéllos.
- Si las inversiones se refieren a bienes inmuebles no se incluirá en la base de la deducción el valor del suelo.
- De la base se deducirá el importe resultante de aplicar sobre las subvenciones recibidas para las inversiones o el fomento de las acti-

vidades a que se refieren las deducciones que se comentan, el porcentaje que resulte de la diferencia entre 100 y el tipo de gravamen aplicable a la entidad. Esta regla se refiere a las subvenciones tanto de capital como de explotación.

- Las cantidades deben estar contabilizadas como inmovilizado o como gasto, según las normas del Plan General Contable.

- La base de la deducción no puede superar el precio que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre sujetos independientes.

Finalmente hay que tener en cuenta que en los casos de arrendamientos operativos los activos que se pongan de manifiesto con ocasión de una inversión realizada por el arrendatario en el elemento arrendado o cedido en uso, no darán derecho a la aplicación de las deducciones que se comentan, salvo en el supuesto de que así se establezca de forma expresa. Esta salvedad o excepción final no se recogía en la legislación anterior.

En materia de la base de la deducción existe una regla especial referida a la deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos. En efecto, cuando las inversiones consistan en la rehabilitación de pabellones industriales, la base de la deducción vendrá determinada por las cantidades destinadas a la rehabilitación de los mismos, así como por el importe del precio de adquisición de éstos, en el caso de adquisición para su rehabilitación, con exclusión de los conceptos anteriormente señalados.

4.- Momento en que se entienden realizadas las inversiones.

En esta materia hay que diferenciar una regla general y una excepción. Así, por regla general las inversiones se entienden realizadas en el momento de su puesta en funcionamiento.

No obstante, el obligado tributario puede optar por considerar efectuada la inversión a medida

que se van realizando los pagos y por la cuantía de éstos. Ahora bien, para que sea aplicable este sistema optativo es necesario tener en cuenta las siguientes reglas:

- Se tiene que tratar de proyectos de inversión de larga duración en los que transcurran más de doce meses entre la fecha del encargo de los bienes y la fecha de su puesta a disposición.
- El régimen legal de la deducción que resulta aplicable es el vigente en la fecha en que se formalizó el contrato con el proveedor de los bienes de inversión.
- Ejercitada la opción, el criterio de considerar efectuada la inversión a medida que se vayan realizando los pagos, rige para el conjunto de la inversión.
- El obligado tributario debe comunicar su opción por escrito a la Diputación Foral señalando:
 - el montante de la inversión contratada,
 - el calendario previsto de entrega y
 - el calendario previsto de pago de los bienes.
- Además se debe aportar copia del contrato.

Esta comunicación a la Diputación Foral debe realizarse en el plazo de un mes contado desde la fecha del contrato.

5.- Afección.

Los activos o elementos objeto de las deducciones deben permanecer en funcionamiento en la empresa del mismo obligado tributario, afectos a las finalidades que motivan la existencia de la deducción. Además esta afectación debe mantenerse durante un determinado período de tiempo.

Este período de tiempo o plazo es, con carácter general, de cinco años o de tres si se trata de

bienes muebles, excepto que su vida útil fuera inferior. Durante este tiempo no pueden ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso, salvo pérdidas justificadas.

Si antes del citado plazo se produce la desafectación, transmisión, arrendamiento o cesión de los activos o elementos, o su desafectación a las finalidades previstas en las deducciones, se originará la obligación de ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones practicadas con los correspondientes intereses de demora. Esta regularización ha de realizarse en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio en que se produzca el incumplimiento de estos requisitos.

Ahora bien, es posible que los activos no corrientes objeto de deducción puedan permanecer un plazo inferior al anteriormente señalado y no por ello será necesario proceder a la regularización. Para ello será necesario que se produzca una reposición o sustitución por otros que cumplan los requisitos y condiciones que acrediten el derecho a la correspondiente deducción. Esta reposición o sustitución debe realizarse en el plazo de tres meses.

También hay que señalar que se entiende que no existe desafectación cuando se arrienden o cedan a terceros para su uso los bienes en los que se materialice la inversión, siempre que el contribuyente se dedique, a través de una explotación económica, al arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos y no exista vinculación, en el sentido del artículo 42 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero.

Finalmente hay que indicar que en esta materia existe una regla especial referida a la deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos. En efecto en base a esta regla especial, si se produce una desafectación y ello implica reducir las inversiones a límites inferiores al 10% de la suma de los valores netos contables preexistentes del activo no corriente del inmovilizado materia e in-

versiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible correspondiente a aplicaciones informáticas y a las inversiones en determinadas infraestructuras, se perderá dicha deducción en su integridad, debiéndose ingresar las cuotas no satisfechas en su momento por las deducciones practicadas más los correspondientes intereses de demora. Esta regularización habrá que realizarla en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio en que se produzca el incumplimiento de dicho requisito.

6.- Incompatibilidad e imposibilidad de aplicación de las deducciones de la cuota.

Se mantiene la regla general de que un mismo gasto o inversión no puede generar:

- Ni la aplicación de la deducción en más de una entidad,
- ni la aplicación de distintas deducciones en la misma entidad.

Igualmente las deducciones son incompatibles con cualesquiera otros beneficios tributarios relacionados con las mismas inversiones o gastos, excepto en lo que se refiere a la libertad de amortización, la amortización acelerada y la amortización conjunta. La legislación anterior no hacía referencia a la amortización conjunta que es un concepto a que hace referencia la nueva legislación.

Por otra parte hay que tener en cuenta que no cabe aplicar las deducciones que se comentan cuando el gasto o la inversión haya servido para materializar la reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva. Respecto a la legislación anterior cabe decir lo mismo que se acaba de señalar, esto es, que no se hacía referencia a este supuesto ya que no existía dicha reserva especial.

La aplicación de las deducciones que se comentan exige que el obligado tributario opte por su operatividad en el momento de presentar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades.

Pues bien, dicho lo anterior, las deducciones serán aplicables en los siguientes supuestos:

- por las cantidades deducidas en las correspondientes autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades siempre que se hayan presentado sin requerimiento previo de la Administración, esto es, las autoliquidaciones se hayan presentado de forma espontánea por el obligado tributario y
- en los casos de liquidaciones que no hayan dado lugar a responsabilidad por infracción tributaria alguna.

Finalmente hay que señalar que no serán de aplicación las deducciones comentadas a las sociedades patrimoniales.

XI.- RÉGIMEN TRANSITORIO.

La Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades contiene una disposición transitoria referida a los saldos pendientes de aplicar procedentes de las deducciones.

En este sentido se señala que las cantidades pendientes de deducción generadas en ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades se aplicarán de acuerdo a las siguientes instrucciones:

- Las deducciones pendientes se ajustarán a sus respectivas normativas.
- se debe respetar lo dispuesto en las normas comunes aplicables a las deducciones de la cuota contenidas en la nueva Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades y
- El plazo de quince años que establece la nueva normativa del Impuesto para aplicar las deducciones pendientes procedentes de ejercicios anteriores empieza a contarse desde el 1 de enero de 2014.

Ahora bien, lo anterior tiene una excepción. En efecto, las cantidades pendientes de aplicación correspondientes a deducciones generadas en

períodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 2007, se aplicarán según lo establecido en sus respectivas normativas con los requisitos establecidos en el precepto regulador de las disposiciones comunes de la anterior Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, para dichos períodos impositivos, salvo el plazo de aplicación de las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota, que, en todo caso, será de 15 años, contados a partir del 1 de enero de 2014.

En esta materia la redacción de Álava y Bizkaia, por un lado, y Gipuzkoa por otro, es diferente debido a que este último Territorio Histórico ya tenía en 15 años el período de tiempo en que se podían aplicar las deducciones no practicadas procedentes de ejercicios anteriores.

I. INTRODUCCIÓN.

Como es sabido en fechas recientes la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades (IS) y, más precisamente, aquellos preceptos reguladores de la deducibilidad de los gastos financieros en el citado Impuesto, fueron objeto de modificación, introduciéndose una limitación en relación con la deducción de gastos financieros que sigue la tendencia imperante en otros Estados de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Concretamente se estableció el carácter no deducible para aquellos gastos financieros generados en el seno de un grupo mercantil y destinados a la realización de determinadas operaciones entre entidades que perteneciesen al mismo grupo, respecto de los cuales se viniese reaccionando por parte de la Administración Tributaria al no apreciarse la concurrencia de motivos económicos válidos.

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012 el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, añadió una nueva letra h) al apartado 1 del art. 14 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), que quedó redactada de la siguiente forma: “h) Los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, destina-

*das a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones”.*²

Adviértase, en primer lugar, que ha de tratarse de gastos devengados en el período impositivo (cabe estimar que en aquellos períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2012). Ahora bien, ¿qué criterio habríamos de adoptar en el supuesto de que el gasto financiero derivado de operaciones de financiación concertadas con anterioridad a la aplicación de la norma quedase incluido dentro de su ámbito de actuación? A priori, dado que nada se señala al respecto en esta nueva letra h) del art. 14.1 del TRLIS, y teniendo presente además que únicamente se alude a aquellos gastos devengados en el período impositivo cabría la posibilidad de entender que, con independencia del momento de la firma del préstamo, si los gastos financieros se registrasen en períodos en los que fuese de aplicación esta previsión, la limitación sería de aplicación, al margen de que hubiese existido un planteamiento distinto por parte de aquellos contribuyentes que en su día concertaron tales operaciones creyendo que gozarían de la plena deducibilidad de sus gastos financieros.

¹ El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación “LA COORDINACIÓN FISCAL DESDE LA PERSPECTIVA DEL ORDENAMIENTO DE RÉGIMEN COMÚN” (DER2012-39342-C03-03) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el Prof. Dr. D. Juan Calvo Vérguez.

² Adviértase, de entrada, que la presente limitación en la deducibilidad de los intereses opera respecto de aquellos ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2012, lo que impide que el sujeto pasivo pueda actuar sobre la estructura de pasivo de su balance.

(*) Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura

Debe matizarse no obstante que, tal y como se precisa en la citada letra h), si los motivos de la operación fuesen económicamente válidos (excluyendo aquellas operaciones de planificación fiscal cuya finalidad fuese únicamente la realización de actuaciones de planificación fiscal orientadas únicamente a la deducción de tales intereses), resultaría posible la deducibilidad fiscal de los mismos³.

En caso contrario, comparando la nueva situación con la anterior a la modificación legislativa, se podría señalar que la práctica de la inspección de tributos venía de hecho cuestionando la deducibilidad de determinados gastos financieros en estructuras consideradas artificiales o creadas con el único objetivo de erosionar las bases imponibles españolas. En definitiva, que el recurso legal a una hipotética confianza legítima parece decaer en este caso (ejemplos tenemos en otros casos en que ha sido directamente ignorado sin mayor miramiento).

Con carácter general el endeudamiento ha de producirse con entidades del grupo, debiendo entenderse este último término en el sentido establecido en el art. 42 del Código de Comercio⁴.

³ Véase en este sentido CUESTA DOMÍNGUEZ, J., "La limitación a la deducibilidad de los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades recogida en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo", *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 2, 2012, pág. 15, quien añade además que "En caso contrario, comparando la nueva situación con la anterior a la modificación legislativa, se podría señalar que la práctica de la inspección de tributos venía de hecho cuestionando la deducibilidad de determinados gastos financieros en estructuras consideradas artificiales o creadas con el único objetivo de erosionar las bases imponibles españolas".

⁴ Concretamente el término "grupo" ha de entenderse en el sentido recogido en el art. 42 del Código de Comercio (C.Com), de manera que, tratándose de deuda contraída con grupos horizontales, no sería de aplicación la presente limitación. Dentro del citado concepto de "grupo" habría que incluir asimismo a las sociedades no residentes en España, incluso cuando no exista un deber de consolidar cuentas a nivel interno. Tal y como señala a este respecto CUESTA DOMÍNGUEZ, J., "La limitación a la deducibilidad de los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades recogida en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo", *ob. cit.*, pág. 16, "Si bien la propia fusión no debería hacer decaer la virtualidad de la norma limitativa de la deducibilidad de los gastos financieros per se, si la operación pasa el filtro de los motivos económicos válidos que impliquen la aplicación del régimen de neutralidad fiscal, la consecuencia no solo debería ser el acceso a los efectos ventajosos del mismo en términos de no devengo de im-

Significa ello que quedan excluidos de la no deducibilidad los intereses devengados frente a terceros, así como aquellos gastos financieros derivados de deudas con terceros incluso en el supuesto de que estuviesen avalados o garantizados por entidades del grupo o los gastos derivados del aval o garantía por parte de entidades del grupo, al no derivar de deuda con las mismas. En definitiva, se impide la deducción de los gastos financieros generados en el seno de un grupo mercantil como consecuencia de la financiación de inversiones intragrupo, salvo que se acredite que las operaciones financiadas son razonables desde la perspectiva económica. Con la adopción de esta medida se pretende, a nuestro juicio, otorgar una solución normativa a la relevante litigiosidad tributaria que, de un tiempo a esta parte, han suscitado las reorganizaciones intragrupo. Piénsese, por ejemplo, en aquellos supuestos de reestructuración dentro del grupo consecuencia directa de una adquisición a terceros o en aquellos otros en los que tiene lugar una auténtica gestión de las entidades participadas adquiridas desde el territorio español.⁵

El destino del endeudamiento objeto de limitación en cuanto a la deducibilidad de los gastos financieros ha de concretarse en la adquisición de participaciones de cualquier tipo de entidades a otra compañía del grupo o en las aportaciones al capital o fondos propios de otras entidades del grupo. En cuanto a la adquisición efectuada a otras entidades del grupo, dicha adquisición podrá comprender toda clase de participaciones en el capital o fondos propios, no teniendo por qué limitarse únicamente a las compañías del grupo. En efecto las entidades que toman parte en las operaciones de adquisición de participaciones o realización de aportaciones deben pertenecer al mismo grupo mercantil, de-

puestos sobre plusvalías o en el de posibles deducibilidades de los fondos de comercio aflorados, sino que también debería servir para garantizar con solvencia la deducibilidad de los gastos financieros que ahora se situarán en la entidad fusionada".

⁵ Con carácter general la nueva normativa aplicable deja fuera de su ámbito de aplicación a las adquisiciones intragrupo de otra clase de activos. Con ello parece darse a entender que queda excluida de dicho ámbito de aplicación la financiación de operaciones distintas de las que motivan la participación en los fondos propios de otras entidades del grupo.

biendo el endeudamiento concertarse entre entidades del mismo grupo mercantil. Ahora bien las participaciones transmitidas podrán ser representativas del capital o los fondos propios de cualquier tipo de entidad, con independencia de que forme parte del grupo o sea ajena al mismo.

Quedan excluidas las aportaciones de capital o fondos propios efectuadas en compañías del grupo previamente a la realización de la aportación. En todo caso el contribuyente queda facultado para acreditar la verdadera finalidad de sus operaciones al contraer el endeudamiento objeto de limitación inicial, articulándose así una inversión en la carga de la prueba.⁶

En resumen, mediante la introducción de una norma de carácter esencialmente recaudatorio (articulada a través de la aprobación del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público) se estableció el carácter no deducible de aquellos gastos financieros generados en el seno de un grupo mercantil y destinados a la realización de determinadas operaciones entre entidades que pertenezcan al mismo grupo, respecto de los cuales se venía reaccionando por parte de la Administración Tributaria en aquellos supuestos en los que no se apreciaba la concurrencia de motivos económicos válidos. Se permite pues su inaplicabilidad en la medida en que las operaciones sean razonables desde la perspectiva económica, como puedan ser por ejemplo los supuestos de reestructuración dentro del grupo, consecuencia directa de una adquisición a terceros, o bien aquellos supuestos en que se produzca una auténtica gestión de las entidades participadas adquiridas desde el territorio español.

⁶ A este respecto habrá que acudir al concepto de "motivo económicamente válido" empleado de cara a la aplicación del régimen especial de fusiones y escisiones regulado en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS, teniendo presente que si la operación en cuestión que hubiese originado la situación de endeudamiento se hubiese beneficiado de la aplicación de dicho régimen, dicho concepto de "motivo económico válido" habría de ser tomado igualmente en consideración al objeto de garantizar la deducibilidad de los gastos financieros asociados.

Por otra parte el citado Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, incorporó una limitación general en la deducción de gastos financieros (la cual opera en la práctica como una regla de imputación temporal específica), permitiéndose la deducción en ejercicios futuros de manera similar a lo que sucede con la compensación de bases imponibles negativas dentro del Impuesto. El objetivo perseguido con la adopción de la citada medida no es otro que tratar de favorecer de manera indirecta la capitalización empresarial y responder, con figuras análogas a las existentes en nuestro Derecho Comparado, al tratamiento fiscal actual de los gastos financieros en el ámbito internacional.⁷

Esta nueva redacción otorgada al art. 20 del TRLIS no persigue configurar un nuevo supuesto de

⁷ El art. 20 del TRLIS, relativo a la limitación en la deducibilidad de gastos financieros, pasó a tener, con efectos desde el 31 de marzo de 2012, la siguiente redacción: "1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refiere la letra h) del apartado 1 del artículo 14 de esta Ley.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 14 de esta Ley.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

2. En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

gasto no deducible para determinadas operaciones. Por el contrario pretende introducir una limitación general a la deducción en un ejercicio de un determinado nivel de gastos financieros, sin que el exceso de los mismos devengados en el ejercicio sobre el límite señalado implique la pérdida de su carácter deducible, sino su traslación a ejercicios impositivos posteriores. De este modo tiene lugar el establecimiento de una cláusula general que afecta a la deducción de los gastos financieros, ya se efectúen los mismos con partes vinculadas o no, y ya afecten a entidades no residentes o residentes en nuestro país. Dicha cláusula general de limitación afecta a todo sujeto pasivo, evitándose así el surgimiento de situaciones de discriminación cuando una de las partes involucradas sea residente en la Unión Europea (UE).⁸

En efecto, se establece una limitación general a la deducción de los gastos financieros netos que,

3. Los gastos financieros netos imputados a los socios de las entidades que tributen con arreglo a lo establecido en el artículo 48 de esta Ley se tendrán en cuenta por aquellos a los efectos de la aplicación del límite previsto en este artículo.

4. Tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, el límite previsto en este artículo se referirá al grupo fiscal.

No obstante, los gastos financieros netos de una entidad pendientes de deducir en el momento de su integración en el grupo fiscal se deducirán con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad.

En el supuesto de que alguna o algunas de las entidades que integran el grupo fiscal dejen de pertenecer a este o se produzca la extinción del mismo, y existieran gastos financieros netos pendientes de deducir del grupo fiscal, estos tendrán el mismo tratamiento fiscal que corresponde a las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar, en los términos establecidos en el artículo 81 de esta Ley.

5. Lo previsto en este artículo no resultará de aplicación:

a) A las entidades que no formen parte de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, salvo que los gastos financieros derivados de deudas con personas o entidades que tengan una participación, directa o indirecta, en la entidad de al menos el 20 por ciento, o bien los gastos financieros derivados de deudas con entidades en las que se participe, directa o indirectamente, en al menos el 20 por ciento, excedan del 10 por ciento de los gastos financieros netos.

b) A las entidades de crédito. No obstante, en el caso de entidades de crédito que tributen en el régimen de consolidación fiscal conjuntamente con otras entidades que no tengan esta consideración, el límite establecido en este artículo se calculará teniendo en cuenta el beneficio operativo y los gastos financieros netos de estas últimas entidades".

⁸ Véase igualmente a este respecto RODRIGO CHAQUES, G., "La limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades: comparabilidad y análisis constitucional", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 362, 2013, pág. 65, para quien

excediendo de un millón de euros, superen el 30% del beneficio operativo, con independencia de si la financiación procede de entidades vinculadas o no vinculadas. Esta nueva restricción, vigente en determinados países de nuestro entorno (caso, por ejemplo, de Alemania e Italia⁹) obliga a una profunda revisión de las estructuras de financiación utilizadas tradicionalmente en diversos ámbitos (multinacionales españolas y extranjeras, empresa familiar, capital-riesgo, financiación de proyectos, etc., quedando fuera del alcance de la misma el sector financiero).

Dicha limitación al 30% del EBITDA¹⁰ (indicador financiero cuyo acrónimo en inglés es *Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*) de la capacidad de deducción de gastos financieros, con un máximo de un millón

"Con el actual artículo 20 puede producirse un supuesto de limitación en la deducibilidad de intereses sin que la entidad residente en territorio español se halle en supuesto de subcapitalización. También puede suceder lo contrario, es decir, que encontrándose una entidad en supuesto de subcapitalización con la anterior norma, sin embargo, no se aplique actualmente la limitación en la deducibilidad de intereses". Añade asimismo el citado autor en la página 80 de su trabajo que "El art. 20 del TRLIS niega la deducibilidad de unos intereses cuyo perceptor sí es obligado a tributar en el mismo período de imposición, con lo cual la Hacienda Pública obtiene un ingreso fiscal inmediato vetando la posibilidad de deducir el gasto para el deudor".

⁹ En efecto la normativa aplicable en Estados como Alemania, Italia o Dinamarca impide la deducibilidad de los gastos financieros procedentes de adquisiciones de empresas en el seno del grupo y limita la deducibilidad de los gastos financieros netos cuando éstos excedan de un límite superior al 30% del EBITDA.

¹⁰ Concretamente el EBITDA se calcula a partir del resultado final de explotación de una empresa, sin incorporar los gastos por intereses o impuestos ni las disminuciones de valor por depreciaciones o amortizaciones, para mostrar así lo que constituye el resultado puro de la entidad. Los elementos financieros (intereses), tributarios (impuestos), externos (depreciaciones) y de recuperación de la inversión (amortizaciones) deben quedar fuera de este indicador, cuyo propósito es obtener una imagen fiel de lo que la entidad está ganando o perdiendo en el núcleo de su negocio. En presencia de partidas ajenas a la esencia del negocio (caso, por ejemplo, de los ingresos por la venta de un edificio, siendo un negocio no dedicado a los bienes raíces) dichas partidas habrían de ser igualmente restadas del EBITDA, ya que el objetivo perseguido con la aplicación del citado indicador es, por comparación (ya sea con otra empresa o entre períodos de una misma empresa) analizar la marcha del negocio base de aquella.

de euros, presenta además, en línea con otros países de Europa, un carácter indefinido, de manera que aquellos gastos que no fueran deducibles en el año sí que lo serían en períodos futuros, con un máximo de 18 años. Se sustituye así el anterior límite al apalancamiento por la aplicación de una regla de diferimiento temporal que permitirá la deducción en ejercicios futuros del excedente de los gastos financieros sobre el 30% del beneficio operativo de la sociedad mediante la adopción de un sistema equivalente al que ya regía en la compensación de bases imponibles negativas. Se trata además de una medida que, en nuestra opinión, se ha de poner en conexión con la libertad de amortización y con la nueva limitación a la deducción por reinversión de plusvalías (medida esta última que, en tanto que incentivadora de la inversión empresarial, ha de tener un carácter efectivamente temporal para 2012 y 2013).

Tal y como hemos precisado el límite de deducibilidad en cada ejercicio queda fijado en el 30% del beneficio operativo, entendido éste último concepto como el resultado de explotación de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, así como el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado. Por el contrario habría que añadir los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio siempre y cuando éstos se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que se posea, al menos, el 5 por ciento o su valor de adquisición sea superior a 6 millones de euros, excepto si las participaciones hubiesen sido adquiridas con deudas generadoras de gastos financieros no deducibles en virtud de lo establecido en la nueva letra h) del art. 14.1 del RDLeg. 4/2004.

Con carácter adicional adquiere la consideración de deducible en el ejercicio la cifra de 1 millón de euros de gastos financieros netos, lo que podría llegar a provocar que, en la práctica, la referida limitación del 30% no resultase operativa¹¹. La cifra que habrá de ser tomada en consideración de cara a su comparación con el

referido límite será la de los gastos financieros netos, entendiendo por tales el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados a lo largo del período impositivo. Únicamente queda excluido de la presente limitación el concepto de gasto financiero analizado con anterioridad que resulta no deducible, debiendo tenerse presentes en cambio todos aquellos devengados en el ejercicio, ya sean dentro del grupo o con terceros.

Dentro de los gastos financieros netos devengados en el ejercicio habría que estimar incluidos aquellos que hubiesen sido imputados por entidades que tributan con arreglo a lo establecido en el art. 48 del Real Decreto Legislativo 4/2004¹².

¹¹ Repárese además en el hecho de que, yal y como ha puesto de manifiesto CUESTA DOMÍNGUEZ, J., "La limitación a la deducibilidad de los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades recogida en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo", ob. cit., pág. 17, aquellos gastos financieros que no hubiesen podido ser deducidos por la aplicación de dicho límite podrán serlo en los períodos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, siendo deducibles en dichos períodos con el límite reseñado con anterioridad. Al hilo de esta cuestión estima el citado autor que "Para paliar este efecto, se prevé que en aquellos ejercicios en los que no se llegue a utilizar la totalidad de la cantidad límite por la inexistencia de gastos financieros devengados suficientes en el ejercicio, la diferencia se podrá acumular en el límite de los cinco ejercicios siguientes. No obstante, el redactado de la norma invita a interpretar que el límite al que se refiere es el del 30% sobre el beneficio operativo con las eliminaciones y adiciones señaladas, y no el de la franquicia de 1 millón por año". Por nuestra parte estimamos que lo dispuesto por el art. 20.4 del TRLIS, en su redacción otorgada por el Real Decreto-Ley 12/2012, obliga a proyectar el cálculo del límite sobre el grupo fiscal, debiendo calcularse el importe máximo de un millón de euros a que hace referencia el párrafo cuarto del art. 20.1 del TRLIS a nivel de grupo de consolidación fiscal.

¹² Nos estamos refiriendo concretamente a las Agrupaciones de Interés Económico (AIE) españolas y europeas, así como a las Uniones Temporales de Empresas (UTEs). En relación con las primeras la aplicación de lo dispuesto en el art. 20 del TRLIS ha requerido la modificación de la letra b) del art. 48.1 del TRLIS, relativo a las imputaciones a efectuar por este tipo de entidades a sus socios residentes en territorio español y de conformidad con el cual se imputarán a sus socios residentes en territorio español los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción en estas entidades en el período impositivo (los cuales no serán deducibles por la entidad), así como la introducción de un apartado 3 en la nueva redacción del citado art. 20 del mismo texto legal, a cuyo tenor "Los gastos financieros netos imputados a los socios de las entidades que tributen con

Si la base imponible a imputar incorporase ya los gastos financieros deducibles no cabría ya la posibilidad de plantearse nuevamente la aplicación del límite propio de la entidad miembro que recibe la misma, a no ser que quedasen pendientes cantidades por deducir que no hubiesen minorado la base imponible imputada de las entidades que las imputan en atención a sus propios límites.¹³

En definitiva, es objeto de introducción una limitación general en la deducción de gastos financieros del 30% del beneficio operativo del ejercicio (con la consabida salvedad relativa a la deducibilidad de los gastos financieros netos

arreglo a lo establecido en el artículo 48 de esta Ley se tendrán en cuenta por aquellos a los efectos de la aplicación del límite previsto en este artículo". A resultados de la aplicación de los citados preceptos la AIE habrá de tomar en consideración el nuevo límite a la deducibilidad fiscal de los gastos financieros a los efectos del cálculo de su base imponible imputada a sus socios residentes. Dicha AIE deberá calcular el límite del 30% de su beneficio operativo y, en su caso, realizar un ajuste positivo sobre el resultado contable para determinar la base imponible del IS por el importe equivalente al exceso de los gastos financieros netos del ejercicio respecto del citado límite. El importe de gastos financieros netos que no sean deducibles fiscalmente en sede de la AIE por exceder del límite del 30% se imputará a dichos socios residentes, que los incluirán en su base imponible del Impuesto, no pudiendo aquélla deducir en ejercicios siguientes los gastos financieros imputados a los socios, si bien sí que podrá deducir la parte de los gastos financieros netos no deducibles del ejercicio que se correspondan con socios no residentes. Véase a este respecto ARIAS PLAZA, R., ORTEGA CARBALLO, E. y SAHAGÚN SAIZ, P., "Tratamiento de los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades", Carta Tributaria Monografías, núm. 9, 2013 (consultado en www.laleydigital.es), quienes afirman que "El efecto impositivo en el socio (residente) derivado de la imputación de gastos financieros de la sociedad en que participa debe tratarse, en general, como una diferencia permanente, debiendo incluir información acerca del régimen fiscal aplicable y de la imputación de las bases imponibles, en particular los gastos financieros, deducciones y bonificaciones en la cuota, retenciones, ingresos a cuenta, así como de las cuotas que hubiesen sido imputadas a estas entidades. La AIE, por su parte, recogerá el registro contable del efecto impositivo de acuerdo con las normas generales, incorporando información específica en la memoria de los importes imputados a sus socios. De este modo, el importe de los gastos financieros netos no deducidos por la AIE y que hayan sido imputados a sus socios residentes, según lo indicado en los párrafos anteriores, será tenido en cuenta por éstos a los efectos de la aplicación del límite general previsto en el artículo 20 del TRLIS, junto con el resto de gastos financieros incurridos por el propio socio".

¹³ En el presente caso habría que estimar que su atribución se produciría al miembro en cuestión, en lugar de conservarla en la entidad que imputa con la finalidad de aplicarla respecto de las bases imponibles de ejercicios futuros.

del período impositivo por importe de 1 millón de euros), lo que pasa a constituir en la práctica una regla de imputación temporal específica, al permitirse la deducción en ejercicios futuros de manera similar a la compensación de bases imponibles negativas, dentro de los 18 años inmediatos y sucesivos.

La principal consecuencia derivada de lo anterior no ha sido otra que la eliminación del régimen de subcapitalización existente con anterioridad en el art. 20 del TRLIS y su sustitución por una limitación máxima a la deducción de gastos financieros del 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio (y de los cinco ejercicios anteriores si no se hubiese agotado el límite para la deducción), cuando dichos gastos superen un millón de euros, pudiendo deducirse el exceso en los 18 ejercicios siguientes.¹⁴

Desde nuestro punto de vista se trata de una medida que podría llegar a tener un notable impacto en la carga tributaria de contribuyentes con alto componente de financiación ajena implicando, en muchos casos, una alteración importante de proyecciones financieras de inversiones efectuadas sobre escenarios fiscales anteriores a la modificación¹⁵. A tal efecto, si bien las urgentes necesidades financieras y la caída producida en la recaudación del Impuesto a la que antes se ha hecho referencia justificaban la reforma, la misma no debería analizarse de forma aislada. Por el contrario, sería deseable que fuera el punto de partida de una verdadera reforma estructural y a largo plazo del Impuesto que abordase, entre otras cuestiones, el modelo fiscal de internacionalización de las multinacionales españolas. Ello exigiría el reforzamiento de las políticas

¹⁴ Inicialmente, y hasta la reforma operada por el Real Decreto-Ley 20/2013, de 13 de julio, este límite sólo se aplicaría a aquellas entidades que formasen parte de un grupo en el sentido del art. 42 C.Com, o bien cuando los gastos derivados de la deuda con una sociedad que tuviese una participación directa o indirecta del 20%, o en la que se participe en un 20%, superasen el 10% de los gastos financieros netos.

¹⁵ En efecto, la medida adoptada ha de favorecer, al menos de manera indirecta, la capitalización empresarial respondiendo, con figuras análogas a nuestro Derecho comparado, al tratamiento fiscal actual de los gastos financieros en el ámbito internacional.

actuales de fomento de la internacionalización y el mantenimiento de la neutralidad en la importación de capitales, en línea con los países OCDE, así como la revisión y el rediseño de nuestro sistema de precios de transferencia, de financiación de operaciones transfronterizas y de redistribución global de deuda. Todo sin perjuicio del establecimiento de un régimen efectivo y sostenible de incentivos fiscales a la internacionalización que sea compatible con el marco normativo comunitario.

Así, por ejemplo, podrían considerarse, como sucede en algunos de los países con los sistemas fiscales más competitivos de nuestro entorno, cuestiones tales como la introducción en materia de precios de transferencia de principios como el de la exportación de modelos de negocio, de know-how y de cesión de activos intangibles, que pongan en valor la excelencia en la gestión y la capacidad de innovación de los grupos multinacionales españoles, arbitrando al propio tiempo un régimen destinado a gravar a tipos reducidos estas rentas por servicios de alto valor añadido que resulten atraídas a nuestro país.¹⁶

Tratándose de grupos de sociedades en régimen de consolidación fiscal, cuyo régimen fiscal será analizado con detalle en las páginas que siguen, el límite previsto habría de referirse al propio grupo, al igual que sucedería con el mínimo de gastos admisible sin límite alguno de 1 millón de euros, siendo considerado en el presente caso el grupo como único sujeto pasivo¹⁷. Con carácter adicional, y por lo que respecta a la aplicación

de la presente limitación en grupos consolidados, habría de entrar a diferenciarse según que los gastos pendientes de deducir deriven o no de períodos en los que la sociedad que los poseyese hubiese tributado en consolidación fiscal. La nueva regulación adopta un tratamiento idéntico al de las bases imponibles negativas pendientes de compensar, señalando que los que fuesen anteriores al grupo solo se podrán deducir si no superan el límite individual de la sociedad que los generó.¹⁸

En todo caso, como se ha indicado, se excluye la deducción de los gastos financieros pagados a otras entidades del grupo cuando los fondos se hayan destinado a la adquisición de otra entidad también del grupo, de conformidad con lo dispuesto al amparo de la redacción contenida en la nueva letra h) del art. 14.1 del TRLIS, salvo que se acredite la existencia de motivos económicos válidos. A tal efecto tendrían esta consideración, es decir, serían motivos válidos, la realización de una reestructuración dentro del grupo, consecuencia directa de una adquisición a terceros, o bien los supuestos de adquisición de entidades vinculadas no residentes cuando su gestión pase a llevarse directamente desde el territorio español.

Tal y como se ha apuntado con anterioridad, inicialmente quedaron excluidas de la aplicación de la presente norma aquellas entidades que no formasen parte de un grupo del art. 42 del Código de Comercio, si bien la limitación sí que operaría en el supuesto de que los gastos financieros

¹⁶ Otra posibilidad podría ser fomentar políticas de reasignación a filiales extranjeras de deuda actualmente localizada en España mediante el establecimiento de mecanismos de corrección unilateral de la doble imposición generada a resultas de la posible inadmisibilidad de la deducibilidad fiscal de los cargos en la jurisdicción de destino de la inversión. En definitiva, sería deseable a este respecto la apertura de un debate que diera origen al diseño de un nuevo modelo destinado a lograr un trasvase de contribución fiscal del exterior hacia España, con el consiguiente reequilibrio de los tramos nacional y extranjero del Impuesto sobre beneficios total satisfecho a nivel global por los grupos multinacionales españoles, lográndose además un incremento de la recaudación en España, y procurándose al tiempo el mantenimiento del actual tipo global efectivo de gravamen del Impuesto.

¹⁷ Acerca de esta cuestión considera CUESTA DOMÍNGUEZ, J., "La limitación a la deducibilidad de los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades recogida en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo", *ob. cit.*, pág. 17, que "La redacción de la norma respecto de los grupos de sociedades resulta deficiente desde un punto de vista técnico, pues si bien señala el grupo como parámetro de las magnitudes relevantes para el cálculo de la limitación, parece ignorar que en el régimen de consolidación fiscal la mecánica del mismo lleva a la agregación de las bases imponibles individuales que previamente deberán haber sido calculadas con los correspondientes ajustes".

¹⁸ Adicionalmente, teniendo lugar la extinción del grupo o la salida de una sociedad del mismo, los gastos financieros pendientes de deducir se repartirían conforme al criterio de la contribución a su generación.

derivados de deudas con personas o entidades que poseyesen al menos un 20% en la entidad o en las que la entidad en cuestión fuese titular de ese mismo porcentaje mínimo superasen el 10% del total de los gastos financieros netos. Y, tratándose de entidades de crédito que tributasen en régimen de consolidación fiscal conjuntamente con entidades que no tuviesen tal consideración, el citado límite se calcularía sobre el beneficio operativo y los gastos financieros exclusivamente de estas últimas entidades. En efecto el límite no resultaría de aplicación a las entidades de crédito. Y, en aquellos casos en los que las citadas entidades se integrasen en un grupo fiscal conjuntamente con otras entidades que no tuviesen dicha consideración, dicho límite se calcularía teniendo en cuenta el beneficio operativo y los gastos financieros netos de estas últimas entidades, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 20.6.a) del TRLIS.

Adviértase a este respecto que, tal y como advirtió RODRIGO CHAQUES¹⁹, al amparo de esta regulación tributar en régimen de consolidación fiscal convertía de peor condición al grupo entendido como sujeto pasivo que al sujeto pasivo individual, al aplicarse el mismo límite absoluto en grupos que en sujetos pasivos individuales.

Con carácter general este conjunto de limitaciones aplicables a la deducción de los gastos financieros responden a una tendencia de nuestro entorno debiendo servir, tal y como ha puesto de manifiesto FALCÓN Y TELLA²⁰, para evitar situaciones de práctica desimposición que venían produciéndose, por ejemplo cuando una Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros o una sociedad que se beneficiase de la exención del art. 21 del TRLIS, y que se hubiese endeudado para adquirir sociedades no residentes, tributase en régimen de grupo consolidado con otra sociedad del

grupo operativa en España. Ahora bien, con independencia de lo anterior, la circunstancia de que haya sido necesaria una reforma de la ley pone claramente de manifiesto, tal y como precisa el citado autor, que hasta la fecha no existía base normativa suficiente para aplicar en los supuestos mencionados la cláusula de los motivos económicos válidos, al margen de que hubiesen existido diversos intentos por parte de la Agencia Tributaria, ya fuese a través de expedientes de fraude de ley o incluso por la vía penal, tal y como sucedió en el concreto supuesto analizado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) mediante Resolución de 25 de junio de 2009.

De cualquier manera el establecimiento de un límite a la deducción de gastos financieros responde a la existencia de una situación en la que se tiene exención de muchos ingresos exteriores, dividendos y plusvalías obtenidas en el extranjero, y absoluta libertad para deducir los gastos financieros necesarios para obtener estos ingresos. Ello se ha de poner además en conexión con el hecho de que en nuestro sistema fiscal el tipo del IS resulta comparativamente alto, procediendo los grupos multinacionales a concentrar su endeudamiento en España, donde resulta más fácil (al no existir límites) y rentable, dado que el Impuesto resulta más alto. Ello termina incidiendo, no ya sólo en el porcentaje de recaudación, sino también en el sobreendeudamiento de las empresas.

Por otra parte desde un punto de vista contable lo dispuesto por el art. 20 del TRLIS podrá incidir en la imagen fiel y en el resultado de la entidad. A priori la consideración como no deducible de los gastos financieros limitados habría de conducir a la contabilización de una diferencia temporaria (activo por impuesto diferido), no debiendo afectar dicha contabilización al gasto contable del IS. Dicha diferencia temporaria deducible generaría un activo por impuesto diferido que únicamente podría contabilizarse en el supuesto de que se estimase razonable su aplicación futura estimándose la futura generación de beneficios así como el plazo de compensación permitido en el art. 20 del TRLIS.²¹

¹⁹ RODRIGO CHAQUES, G., "La limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades: comparabilidad y análisis constitucional", *ob. cit.*, pág. 69.

²⁰ FALCÓN Y TELLA, R., "Las fórmulas transitorias de "regularización" establecidas por el RD Ley 12/2012, de reducción del déficit: los gravámenes especiales del 8% y del 10%", *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2012 (consultado en www.westlaw.es).

II. ALCANCE DE LA REFORMA OPERADA POR EL REAL DECRETO-LEY 20/2012, DE 13 DE JULIO, DE MEDIDAS PARA GARANTIZAR LA ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y DE FOMENTO DE LA COMPETITIVIDAD.

Tras la aprobación del Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, cuya entrada en vigor se produjo el 15 de julio de 2012, volvió a modificarse la limitación a la deducibilidad de gastos financieros, haciéndola extensiva a todas las empresas en general, sin circunscribirse a su pertenencia a un grupo mercantil. Asimismo se exceptuó la aplicación de la limitación señalada para aquellos supuestos en que se produzca la extinción de una entidad, sin posibilidad alguna de subrogación en otra entidad a efectos de la aplicación futura de los gastos financieros no deducidos.

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012 se modificó el apartado 5 y se añadió un nuevo apartado 6 en el art. 20 del TRLIS. Al amparo de la nueva redacción otorgada al citado art. 20.5 del TRLIS si el período impositivo de la entidad tuviera una duración inferior al año, el importe previsto en el párrafo cuarto del apartado 1 del art. 20 del TRLIS sería el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

Dicha limitación no resultará de aplicación a las entidades de crédito y aseguradoras. En efecto las entidades de crédito y las aseguradoras quedan excluidas de la aplicación del límite en la deducibilidad de gastos financieros. Significa ello que no deberán considerarse los gastos ni los ingresos financieros entre entidades del grupo fiscal que sean objeto de eliminación en el marco de la consolidación fiscal, entre los cuales estarán los créditos o débitos existentes con dichas entida-

des financieras, concretándose el beneficio operativo en el generado por entidades distintas de las de crédito o aseguradoras, si bien teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que corresponda realizar por su pertenencia al grupo de consolidación fiscal.

Así las cosas en el caso de entidades de crédito o aseguradoras que tributen en el régimen de consolidación fiscal conjuntamente con otras entidades que no tengan esta consideración, el límite establecido al efecto se calculará teniendo en cuenta el beneficio operativo y los gastos financieros netos de estas últimas entidades²². A estos efectos recibirán el tratamiento de las entidades de crédito aquellas entidades cuyos derechos de voto correspondan, directa o indirectamente, íntegramente a aquellas, y cuya única actividad consista en la emisión y colocación en el mercado de instrumentos financieros para reforzar el capital regulatorio y la financiación de tales entidades.²³

La referida limitación tampoco se aplicará en el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración acogida al régimen especial establecido en el

²² Esta no consideración de las entidades de crédito y de las entidades aseguradoras no desvirtúa sin embargo la existencia del grupo fiscal, de manera que los gastos financieros netos que queden sometidos a la presente limitación serán aquellos que tengan las entidades de naturaleza no crediticia respecto de aquellas otras ajenas al grupo fiscal. Se estima además, por lo que respecta a la cuestión relativa a si los intereses derivados de los préstamos recibidos de las entidades de crédito del grupo fiscal habrían de ser o no tomados en consideración para determinar los gastos financieros netos sometidos a limitación, que no habrán de tomarse en cuenta a los efectos de calcular el límite fijado en el art. 20 del TRLIS los gastos ni los ingresos financieros entre entidades del grupo fiscal que sea objeto de eliminación en el marco de la consolidación fiscal. En definitiva, se excluyen de los gastos financieros netos que deban ser objeto de limitación los devengados frente a entidades de crédito que formen parte del grupo fiscal, a pesar de que dichas entidades se hallen en sí mismas exceptuadas de la limitación.

²³ Como es lógico, el límite de 1 millón de euros resultará aplicable respecto del conjunto de entidades del grupo de consolidación fiscal que queden sometidas a la aplicación de la limitación establecida en el art. 20 del TRLIS.

²¹ Recuérdese a este respecto que, de conformidad con lo dispuesto por la Regla 2.3 de la Norma de Valoración 13ª del vigente PGC "De acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos".

Capítulo VIII del Título VII del TRLIS o bien se realice dentro de un grupo fiscal y la entidad extinguida tenga gastos financieros pendientes de deducir en el momento de su integración en el mismo.

Adviértase por tanto que, mientras que la redacción otorgada a la presente regulación por el Real Decreto-ley 12/2012 se refería solamente a entidades que perteneciesen a un grupo de conformidad con lo dispuesto por el art. 42 del Código de Comercio, el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, hizo extensiva la regulación a todas las empresas, sin circunscribirse a su pertenencia a un grupo mercantil y exceptuando únicamente la aplicación de la limitación señalada en aquellos supuestos en los que los que tenga lugar la extinción de una entidad. Ello incide necesariamente sobre aquellos grupos multinacionales con filiales en España que acuden para su financiación, no ya solo a sus matrices extranjeras o empresas del grupo, sino también a entidades financieras radicadas en el exterior.

III. ALCANCE DEL CONTENIDO DE LA RESOLUCIÓN DE 16 DE JULIO DE 2012, DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, EN RELACIÓN CON LA LIMITACIÓN EN LA DEDUCIBILIDAD DE GASTOS FINANCIEROS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

3.1. Aspectos generales.

Con fecha 17 de julio de 2012 se publicó en el Boletín Oficial del Estado (BOE) la Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades²⁴. Tal y como tendremos ocasión de

analizar, la citada Resolución califica la norma del art. 20 del TRLIS como una regla de imputación temporal específica, a pesar de que el citado precepto del RDLeg. 4/2004 no establece en sentido estricto la imputación de un ingreso o gasto a un determinado ejercicio impositivo. En todo caso la limitación introducida afecta al principio de correlación existente entre ingresos y gastos, afectando por ende a la imagen fiel de la empresa.

La citada Resolución de 16 de julio de 2012 fue dictada a la luz de la aprobación del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, y que estableció, entre otras medidas, una nueva redacción del art. 20 del TRLIS aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Con carácter general esta nueva redacción introduce una limitación general en la deducción de gastos financieros que, como hemos apuntado, se convierte, en la práctica, en una regla de imputación temporal específica, permitiendo la deducción en ejercicios futuros de manera similar a la compensación de bases imponibles negativas.

La entrada en vigor de esta nueva redacción otorgada al art. 20 del TRLIS se produjo para períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012, en base a lo cual a través de la Resolución de la DGT se persigue establecer los criterios interpretativos necesarios que proporcionen seguridad jurídica en la aplicación práctica de la norma señalada.

En primer lugar, respecto del **concepto de gastos financieros e ingresos procedentes de la cesión**

²⁴ Téngase presente además que con fecha 2 de octubre de 2013 se publicó la Memoria de la Agencia Tributaria de 2012, reflejándose en la misma que Hacienda evitó que grandes empresas y multinacionales redujeran su base imponible en el IS en 1.700 millones de euros a través de la utilización "indebida" de la deducción de los gastos financieros. Como ya sabemos hasta 2012 la regulación contenida en el TRLIS permitía deducir sin restricción alguna los gastos en intereses, siendo en consecuencia las filiales españolas las que terminaban asumiendo la carga financiera de los grupos multinacionales, llegando incluso a diseñar operaciones financieras con la única finalidad de rebajar la fac-

tura tributaria. De acuerdo con el contenido de dicha Memoria la Agencia Tributaria detectó en 2012 que multinacionales y grandes empresas habían intentado reducir en su base imponible del IS en un total de 472 millones a través de los precios de transferencia. Y ello a resultas del lanzamiento de una ofensiva de vigilancia sobre las compraventas dentro de un mismo grupo multinacional las cuales, como es sabido, han de realizarse a precios de mercado. Se trata así de evitar que las filiales establezcan relaciones comerciales entre sí e inflen los precios con el único fin de elevar el capítulo de gastos y, por lo tanto, minorar la cuota a pagar en el IS.

a **terceros de capitales propios** se afirma en la presente Resolución que el límite a la deducibilidad de gastos financieros regulado en el art. 20 del TRLIS se fundamenta en el exceso de aquéllos sobre los ingresos financieros de la entidad que se correspondan con ingresos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios. La limitación establecida en el art. 20 del TRLIS opera sobre el gasto financiero que no está sometido a otras limitaciones de la Ley como pueda ser la de aquellos gastos financieros considerados no deducibles por aplicación del art. 14.1.h) del TRLIS. Asimismo deben tenerse presentes los ajustes sobre gastos o ingresos financieros que pudieran resultar por aplicación de la normativa relativa a precios de transferencia, de acuerdo con el art. 16 del TRLIS.

Dado que los conceptos de gastos financieros e ingresos procedentes de la cesión a terceros de capitales propios deben comparar partidas homogéneas, estima la DGT que ambos conceptos deben interpretarse atendiendo al sentido y finalidad de la norma. Tal y como se señaló en la Exposición de Motivos del Real Decreto-Ley 12/2012, la limitación establecida en el art. 20 del TRLIS trata de favorecer indirectamente la capitalización empresarial a través de la limitación del efecto fiscal del uso de la financiación ajena. Ello contribuye a explicar que tanto los gastos como los ingresos que se deban tomar en consideración a los efectos de la aplicación del límite establecido en el art. 20 del TRLIS deban quedar relacionados con el endeudamiento empresarial.

En base a ello los gastos financieros que han de tenerse en cuenta a los efectos del art. 20 del TRLIS serán aquellos derivados de las deudas de la entidad con otras entidades del grupo o con terceros, en concreto, los incluidos en la Partida 13 del Modelo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias del Plan General de Contabilidad, aprobado mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (Cuentas 661, 662, 664 y 665) como son los intereses de obligaciones y bonos, los intereses de deudas, los dividendos de acciones o participaciones consideradas como pasivos financieros²⁵ o los intereses por descuento de efectos y operaciones de *factoring*, teniendo en

cuenta, de acuerdo con lo establecido por la normativa contable, el efecto de los costes de emisión o de transacción de las operaciones.

²⁵ Véase a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 23 de julio de 2013, de conformidad con la cual los gastos financieros a tener en cuenta a efectos de la aplicación del art. 20 del TRLIS son aquellos derivados de las deudas de la entidad con otras entidades del grupo o con terceros, de acuerdo con lo previsto en la Partida 13 del modelo de la cuenta de pérdidas y ganancias del PGC. Se analizaba concretamente a través de la citada consulta el caso de una sociedad anónima dedicada, entre otras actividades, al descuento de pagarés y otros efectos timbrados y que en el ejercicio de su actividad facilitaba liquidez, tanto a la pequeña y mediana empresa como a los empresarios o profesionales autónomos, necesitando al efecto en el desarrollo de dicha actividad de financiación disponer de liquidez suficiente como para afrontar el anticipo de fondos en el momento de descontar un pagaré, la cual obtendría básicamente de las entidades financieras a través de líneas de crédito o de operaciones de préstamo. Dicha entidad no se hallaba sometida al control y supervisión del Banco de España, al no quedar comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito. En consecuencia no le era de aplicación las obligaciones establecidas en la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros, si bien habría de aplicar el PGC para determinar los criterios de reconocimiento y valoración de sus activos y pasivos, debiendo contabilizar la compra del pagaré como gasto de explotación, mientras que el ingreso del pagaré se contabilizaría como un ingreso de explotación siguiendo el principio de correlación de ingresos y gastos, figurando estos ingresos como de explotación y no como ingresos financieros. A resultas de lo anterior el balance de la entidad reflejaba un elevado ratio de endeudamiento, dado que los gastos financieros asociados a la financiación que recibía de las entidades financieras para nutrirse de la liquidez necesaria para el ejercicio de su actividad se reflejaban en contabilidad como gastos financieros, mientras que los ingresos obtenidos en el desarrollo de su actividad no se contabilizaban como ingresos financieros sino como de explotación. Pues bien, de conformidad con lo señalado por la DGT, en virtud de la aplicación del PGC dicha entidad habría de contabilizar la compra del pagaré como gasto de explotación, mientras que el ingreso del pagaré se contabilizaría como un ingreso de explotación siguiendo el principio de correlación de ingresos y gastos, figurando estos ingresos como de explotación y no como ingresos financieros, sin que en la presente contestación se entre a valorar tal tratamiento contable. Teniendo presente que la entidad necesita disponer de liquidez suficiente como para afrontar el anticipo de fondos en el momento de descontar un pagaré (la cual, como se ha señalado, se obtendría fundamentalmente de las entidades financieras a través de líneas de crédito o de operaciones de préstamo, que le generan gastos financieros), y dado que la Re

Quedan incluidos pues aquellos intereses implícitos que pudieran estar asociados a las operaciones y las comisiones relacionadas con el endeudamiento empresarial que, de acuerdo con las normas contables, formen parte del importe de los gastos financieros devengados en el período impositivo. En cambio no deben quedar incluidos aquellos gastos financieros que, aun es-

solución de la DGT de 16 de julio de 2012 alude a determinadas entidades que, por las características propias de su actividad, incluyen ingresos financieros dentro del beneficio operativo (al determinar los criterios contables que esos ingresos financieros formen parte del importe neto de la cifra de negocios) el hecho de que determinados ingresos financieros se presenten, desde el punto de vista contable, como integrantes del importe neto de la cifra de negocios no habría de desvirtuar la propia naturaleza financiera de estos ingresos. De cualquier manera en el caso específico de la presente entidad los ingresos por el descuento de los pagarés no eran ingresos financieros desde el punto de vista contable susceptibles de calificarse como ingresos de explotación, sino que carecían de tal consideración. Del mismo modo, y siguiendo el criterio de correlación de ingresos y gastos, la compra de los pagarés se contabilizaba como gasto de explotación. Ahora bien puesto que los ingresos de la entidad procedían de la diferencia entre el nominal del pagaré descontado y el importe que la entidad satisfacía por él a su cliente (la cual queda integrada por los conceptos de tipo de interés aplicable a la operación, diferentes comisiones y otros gastos menores), aquellos correspondientes al tipo de interés aplicable a la operación presentarían un componente eminentemente financiero, de manera que, siempre que resulten identificables, podrán minorar los gastos financieros netos, aún cuando formalmente no tuviesen la clasificación contable de ingresos financieros, ya que tienen la naturaleza financiera derivada de intereses procedentes de operaciones con pagarés. Por su parte el resto de conceptos señalados (comisiones y gastos menores) no tendrían la consideración de ingresos financieros. Y, por lo que respecta a los gastos derivados de las líneas de crédito u operaciones de préstamo con las entidades financieras que proporcionaban a la entidad liquidez, los mismos sí que tendrían la consideración de gastos financieros a los efectos de la aplicación de la limitación en su deducibilidad prevista en el art. 20 del TRLIS. Como es sabido de acuerdo con lo dispuesto en la Norma de Registro y Valoración 9ª "Instrumentos financieros", incluida en la segunda parte del PGC, los pasivos financieros se valoran inicialmente por su valor razonable equivalente al valor razonable de la contraprestación recibida menos los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. Por su parte el gasto financiero originado se identifica por la suma algebraica del rendimiento/coste explícito (fijo y/o variable) que queda fijado contractualmente en la concesión del préstamo, y por el rendimiento/coste implícito que pueda manifestarse por los costes de transacción y el valor de reembolso si este fuera distinto de su valor inicial.

tando incluidos contablemente en la Partida 13 del Modelo de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, sean objeto de incorporación al valor de un activo con arreglo a las normas contables. Y ello debido a que su imputación efectiva al resultado del ejercicio y, por ende, a la base imponible de la entidad, se realiza a través de la amortización del activo, quedando sometido a los límites establecidos en el art. 11 del TRLIS y no al propio art. 20 de dicha Ley. Tampoco se incluirán, por no estar relacionados con el propio endeudamiento empresarial, los gastos financieros por actualización de provisiones.

Los mismos criterios resultan de aplicación en relación con los ingresos financieros que minoran los gastos financieros para determinar el importe de los gastos financieros netos, como son los ingresos de valores representativos de deuda o los ingresos de créditos. De este modo se tendrán en cuenta aquellos ingresos que procedan de la cesión a terceros de capitales propios, recogidos en la Partida 12 del Modelo de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, Cuentas 761 y 762.

A pesar de que, desde el punto de vista contable, existen determinados conceptos que no se incluyen como gasto o como ingreso financiero, resulta necesario realizar las siguientes precisiones. En primer lugar, respecto del deterioro de valor de créditos, en el supuesto de que un derecho de crédito fuese objeto de deterioro de valor, el registro contable de este deterioro incluiría tanto el importe del principal adeudado como los intereses devengados y no cobrados. En dicho supuesto habría de tenerse presente que la parte del deterioro que se corresponda con los citados intereses devengados y no cobrados debe verse afectada por la limitación a la deducibilidad de gastos financieros recogida en el art. 20 del TRLIS, por cuanto precisamente dichos intereses han tenido la consideración de ingreso financiero. Dicha limitación no afectará a la parte del deterioro del valor del derecho de crédito que se corresponda con el principal adeudado.

En relación con las llamadas diferencias de cambio, éstas no deberán tenerse en cuenta a la

hora de determinar la limitación en la deducibilidad de gastos financieros, ya que las mismas no tienen la consideración contable de gasto o ingreso financiero. Ahora bien, tal y como se precisa en la Resolución de la DGT de 16 de julio de 2013 se exceptúa el caso de aquellas diferencias de cambio que se encuentran directamente vinculadas con el endeudamiento a que se refiere el art. 20 del TRLIS. Tratándose de aquellas diferencias de cambio que se integren en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del período impositivo y que deriven de cualquier endeudamiento que se encuentre afectado por la aplicación del art. 20 del TRLIS, aun cuando desde el punto de vista contable no figuren recogidas como gastos o ingresos financieros, no deberán desvincularse, a estos efectos, del tratamiento fiscal que reciba la propia deuda afectada por dicha diferencia de cambio, con el objeto de que esta limitación se establezca de forma unitaria sobre todo el endeudamiento, incluyendo aquellas partidas que estén directamente vinculadas con aquél, aun cuando contablemente estén desagregados en diferentes partidas de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.²⁶

Respecto de las coberturas financieras vinculadas al endeudamiento ha de adoptarse el mismo criterio, a pesar de que no se recojan contablemente en cuentas de gastos o ingresos financieros. Así, desde el punto de vista fiscal, el tratamiento de la cobertura no debe desvincularse del correspondiente a la partida cubierta, evitando asimetrías fiscales sin justificación razonable por el simple hecho de que las convenciones contables las reconozcan en diferentes partidas de las Cuentas de Pérdidas y Ganancias. En consecuencia los efectos de aquellas coberturas financieras que cubran deudas de la entidad y que se recojan en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio deberán computar a efectos de la determinación de los gastos finan-

cieros netos a los que resulta de aplicación el art. 20 del TRLIS.

En el caso específico de los contratos de las cuentas en participación (los cuales, como es sabido, no son objeto de calificación como un negocio conjunto, recibiendo por el contrario un tratamiento específico) conviene tener presente que, de conformidad con lo establecido por el art. 239 del Código de Comercio, en dichos contratos de las cuentas en participación el partícipe no gestor contribuye en las operaciones de otros, haciéndose partícipes de los resultados prósperos o adversos en la proporción que determinen²⁷. Precisa además el art. 242 del citado Código que los que contraten con el comerciante que lleve el nombre de la negociación sólo tendrán acción contra él, y no contra el tercero que contrató con el gestor, a no ser que éste les haga cesión formal de sus derechos.

Desde el punto de vista contable la participación del partícipe no gestor tiene la condición de activo financiero derivado del endeudamiento, de acuerdo con lo señalado en la Norma de Registro y Valoración 9.^a, registrándose en cuentas del Grupo 4 de la Quinta Parte del Plan General de Contabilidad, relativa a Definiciones y relaciones contables, y no como una participación en capital.²⁸

²⁷ Tal y como precisa el citado art. 239 del C.Com. "Podrán los comerciantes interesarse los unos en las operaciones de los otros, contribuyendo para ellas con la parte del capital que conviniere, y haciéndose partícipes de sus resultados prósperos o adversos en la proporción que determinen".

²⁸ Puesto que la participación del partícipe no gestor constituye una forma de financiación, aquellos resultados positivos o negativos que correspondan al partícipe no gestor deberán asimilarse desde el punto de vista fiscal, a efectos de la aplicación de lo dispuesto en el art. 20 del TRLIS, a los ingresos o gastos financieros, tanto en sede del partícipe gestor como en sede del partícipe no gestor, debiendo incluirse en la limitación establecida al efecto. En efecto, de acuerdo con el criterio adoptado por la DGT dichos resultados no han de formar parte del beneficio operativo, ya que el mismo no debe incluir componentes de tipo financiero. Acerca de estos contratos de cuentas en participación señalan ARIAS PLAZA, R., ORTEGA CARBALLO, E. y SAHAGÚN SAIZ, P., "Tratamiento de los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades", Carta Tributaria Monografías, núm. 9, 2013 (consultado en www.laleydigital.es), que "El PGC ha optado por una fórmula que agrupa el efecto neto de los distintos ingresos y gastos en una única partida (cuenta

²⁶ En definitiva estas diferencias de cambio (ya sean positivas y negativas) se encuentran directamente vinculadas con el endeudamiento y se integran en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del período impositivo, aun cuando contablemente estén desagregadas en diferentes partidas de dicha Cuenta. E idéntica calificación habría de efectuarse cuando afecte al ingreso financiero.

Por lo que respecta al régimen tributario aplicable ha de estimarse que la participación del partícipe no gestor en las operaciones del partícipe gestor constituye una forma de financiación a este último, de manera que, no estando calificada dicha financiación como un instrumento de patrimonio, la alternativa es su calificación como endeudamiento, tal y como dispone la normativa contable. Significa ello que los resultados positivos o negativos que correspondan al partícipe no gestor deben asimilarse, desde el punto de vista fiscal, a efectos de la aplicación de lo establecido en el art. 20 del TRLIS, a ingresos o gastos financieros, tanto en sede del partícipe gestor como en sede del partícipe no gestor, debiendo en consecuencia incluirse en la limitación establecida en dicho artículo. Dichos resultados no deben pues formar parte del beneficio operativo, puesto que el mismo no debe incluir componentes de tipo financiero.²⁹

En el caso específico de los ingresos financieros que forman parte del beneficio operativo ha de tenerse presente que existen determinadas entidades que, por las características propias de su

actividad, incluyen ingresos financieros de los señalados anteriormente dentro del beneficio operativo, dado que los criterios contables determinan que esos ingresos financieros forman parte del importe neto de la cifra de negocios. No obstante desde el punto de vista fiscal, y a efectos de la aplicación de la limitación del art. 20 del TRLIS, se suscita la cuestión relativa a si dichos ingresos financieros deben considerarse como parte integrante del beneficio operativo o, alternativamente, debe primar su carácter financiero.

Pues bien, con la finalidad de proporcionar a estas entidades un tratamiento fiscal equiparable al resto de entidades en las que puedan existir ingresos de la misma naturaleza que, sin embargo, no formen parte del beneficio operativo, entiende la DGT a través de su Resolución de 16 de julio de 2012 que ha de prevalecer el carácter financiero de estos ingresos, de manera que minoran los gastos financieros del período impositivo y no se computen como integrantes del beneficio operativo. De este modo el hecho de que determinados ingresos financieros se presenten, desde el punto de vista contable, como integrantes del importe neto de la cifra de negocios, no debe desvirtuar la propia naturaleza financiera de estos ingresos, por lo que una interpretación razonable del beneficio operativo definido en el art. 20 del TRLIS debe considerar que el mismo está al margen de cualquier componente financiero. Así sucederá, por ejemplo, en el caso de las entidades holding, de manera que aquellos ingresos financieros (cupones, intereses) devengados procedentes de la financiación concedida a las entidades participadas no se considerarán como parte integrante del beneficio operativo señalado en el art. 20 del TRLIS, sino que minorarán los gastos financieros de la entidad a los efectos de determinar el importe de los gastos financieros netos.

Por tanto dichos ingresos habrán de formar parte integrante del importe neto de la cifra de negocios, integrando el beneficio operativo de la entidad. No obstante, y a los efectos de la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros, se considera el carácter financiero de estos ingre-

"Resultado de operaciones en común", que se registra como gasto o ingreso si lo que se generan son beneficios o pérdidas), que manifiesta en el partícipe no gestor su participación en los resultados de la actividad desarrollada. Así, se ha optado por la misma técnica en el caso de construcción de un inmovilizado por una empresa, donde se emplea una cuenta aglutinadora del conjunto de gastos que nutren el activo en construcción". Añaden asimismo los citados autores en otra parte de su trabajo que "La participación en resultados derivados de las cuentas en participación manifiesta una especie de traslación de los ingresos y gastos de un negocio en la parte que se ha pactado en la que participa el otro empresario (partícipe no gestor). Por ello, se podría haber optado por dar de baja las partidas de ingresos y gastos y reproducirlas en la cuenta de pérdidas y ganancias del partícipe no gestor. En definitiva, este tipo de operaciones manifiestan la traslación de los riesgos y ventajas inherentes a un negocio, de modo que el partícipe no gestor asume el riesgo empresarial que paralelamente disminuye para el partícipe gestor, pudiendo incluso llegar a perder la inversión realizada".

²⁹ Señala a este respecto la DGT en su contestación a Consulta de 11 de junio de 2012, relativa a un supuesto de préstamo participativo que, en la medida en que el socio que otorgue el préstamo sea una entidad del grupo en los términos que establece el art. 42 del CCom, hallándose destinado el referido préstamo a realizar aportaciones en el capital de otra empresa del grupo, resultaría de aplicación la restricción contenida en el art. 14.1.h) del TRLIS. No obstante, y como se expone más adelante, la no deducibilidad a que se hace referencia admite una excepción cuando el obligado tributario pruebe que la realización de las operaciones responde a motivos económicos válidos.

sos, estimándose que los mismos minoran los gastos financieros del período impositivo y que, por tanto, no se computan como integrantes del beneficio operativo.

En el caso específico de aquellas entidades concesionarias que, de acuerdo con lo previsto en la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, contabilicen la contraprestación de los acuerdos de concesión como un derecho de cobro, es decir, como un activo financiero, cabe estimar que dichas entidades quedarán afectadas por la consideración de los rendimientos que dicho activo genera como integrantes del importe neto de la cifra de negocios, de manera que no computarían como ingresos financieros, minorando los gastos financieros del período impositivo.

Así las cosas en el presente caso, teniendo en cuenta que el tratamiento de este activo como activo financiero se basa en el hecho de que la entidad concesionaria está concediendo un crédito a la Administración Pública que no incluye más riesgo que el puramente financiero y que el beneficio operativo debe estar al margen de cualquier efecto financiero, cabe concluir que los ingresos financieros que genera este activo deben minorar los gastos financieros de la entidad concesionaria. En consecuencia no habrán de computarse como integrantes del beneficio operativo de las mismas.

Respecto a la determinación del llamado **“beneficio operativo”** el nuevo art. 20 del TRLIS calcula el beneficio operativo a partir del resultado de explotación de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del ejercicio, en el que no se tienen en cuenta amortizaciones, imputaciones de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, deterioros y resultados de enajenaciones de inmovilizado, conceptos que figuran recogidos en el modelo de cuentas de pérdidas y ganancias. A este resultado se adicionan los dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto sea, al menos, el 5 por ciento de parti-

cipación, o bien su valor de adquisición sea superior a 6 millones de euros, excepto que se trate de participaciones adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación del art. 14.1.h) del TRLIS. La adición al beneficio operativo de dividendos o participaciones en beneficios de determinadas entidades persigue equiparar el tratamiento de las entidades holding con el del resto de entidades, con el objeto de no discriminar a aquellas entidades en las que los dividendos o participaciones en beneficios no se incluyen en el importe neto de la cifra de negocios por el simple hecho de realizar otras actividades distintas de las correspondientes a una holding. Así las cosas, tratándose de estas entidades holding en las que el beneficio operativo ya recoge los dividendos o participaciones en beneficios señalados, no se debe adicionar importe alguno a aquel, ya que esto supondría computar doblemente los mismos dividendos o participaciones en beneficios.

En cuanto a la exclusión de los dividendos o participaciones en beneficios de aquellas entidades cuyas participaciones hayan sido adquiridas con deudas que generan unos gastos financieros que hubieran dado lugar a la aplicación del art. 14.1.h) del TRLIS, estima la DGT que debe entenderse de aplicación mientras subsistan las deudas señaladas, pero no una vez que las deudas han sido amortizadas en su totalidad.

¿Qué sucede con la aplicación de **gastos financieros procedentes de ejercicios anteriores**? Tal y como se señala en el último párrafo del apartado 1 del art. 20 del TRLIS, los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite que se establece en ese apartado. Dichos gastos financieros netos no deducidos en períodos impositivos anteriores se deducirán en el propio período impositivo, una vez deducidos los devengados en el mismo y siempre que no excedan, en su conjunto, del 30 por ciento del beneficio operativo del período impositivo o de 1 millón de euros, por cuanto, de no establecerse dicha prioridad, se estaría proror-

gando tácitamente, de manera indefinida, el plazo de 18 años establecido en la norma para la deducción de gastos financieros netos.³⁰

Repárese además en el hecho de que la prelación en la aplicación de gastos financieros tanto del propio ejercicio como de los remanentes de ejercicios anteriores no está prevista en la norma. Ahora bien cabría la posibilidad de que el sujeto pasivo decidiese aplicar en primer término el remanente de gastos financieros de ejercicios anteriores y, con posterioridad, el propio límite del ejercicio, manteniendo de este modo abierto el plazo de 18 años previsto al efecto.

En relación con el **beneficio operativo que no hubiese determinado la deducibilidad de gastos financieros en un período impositivo** estima la DGT en su Resolución de 16 de julio de 2012 que, cuando los gastos financieros netos del período impositivo no alcancen el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del mismo, la diferencia entre este importe y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionarán al 30 por ciento del beneficio operativo de la entidad respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

De este modo en períodos impositivos posteriores (y siempre dentro del plazo de los 5 años marcado por la Ley) en los que los gastos financieros netos superen el 30 por ciento del beneficio operativo se podrán deducir, adicionalmente al propio límite del período impositivo y con posterioridad a éste, gastos financieros netos hasta alcanzar la diferencia que proviene de períodos impositivos anteriores. Ahora bien respecto del importe de 1 millón de euros no será de apli-

cación el citado criterio, en tanto en cuanto, si los gastos financieros netos de un ejercicio no alcanzasen dicho importe, la diferencia entre 1 millón de euros y el gasto financiero neto deducido en el período impositivo no se podría aplicar en períodos impositivos futuros.

Ahora bien en la medida en que, en un determinado período impositivo, podrán ser deducibles gastos financieros netos hasta el importe de 1 millón de euros, este importe podrá alcanzarse con los gastos financieros netos del período impositivo y con gastos financieros pendientes de deducir de períodos impositivos anteriores hasta dicho importe. A estos efectos se tendrá en cuenta el plazo de duración del período impositivo, de manera que, de ser inferior a un año, el importe de 1 millón será objeto de prorrateo en función de la duración del período respecto del año.

Por lo que respecta a la **determinación de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en los grupos de consolidación fiscal** se ha de señalar que, de acuerdo con lo establecido por el art. 20.4 del TRLIS, en el supuesto de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, el límite relativo a la deducibilidad de gastos financieros netos se referirá al grupo fiscal. Como es sabido tratándose de grupos de consolidación fiscal la base imponible del grupo se determina, en los términos establecidos en el art. 71 del TRLIS, mediante la suma de las bases impositivas individuales de las entidades del grupo, las eliminaciones, las incorporaciones que corresponda realizar y la compensación de las bases impositivas negativas del grupo fiscal. De este modo cada entidad del grupo fiscal es ajena a su participación en el mismo a la hora de determinar su base imponible, de manera que sólo a partir del momento en que se produzca la suma de bases impositivas de las entidades que conforman el perímetro de consolidación fiscal el grupo será tratado a efectos fiscales como tal.

Ahora bien conviene tener presente que el TRLIS establece una excepción a dicha regla general en el caso de la determinación de la deducibilidad de gastos financieros de entidades del grupo de consolidación fiscal, de manera que,

³⁰ En todo caso el hecho de que los intereses no deducidos puedan ser aplicables en el futuro no constituye, per se, una regla de imputación temporal. En el supuesto de que el sujeto pasivo no lograse aplicar la totalidad de los créditos fiscales generados por aplicación del art. 20 del TRLIS a pesar de haber transcurrido 18 años o bien porque el sujeto pasivo, debido a cualquier otro motivo, no hubiese podido aplicarlo, la limitación de gastos contenida en el art. 20 del TRLIS terminaría constituyendo un gasto no deducible.

en aplicación de lo establecido en el art. 20 del TRLIS, en el cálculo de la base imponible individual de cada entidad que forme parte del grupo deberán tenerse en cuenta los gastos financieros netos que resulten deducibles por aplicación del límite del 30 por ciento del beneficio operativo o de 1 millón de euros, determinado a nivel del grupo fiscal. Dicha configuración en la determinación de la deducibilidad de los gastos financieros supone considerar, excepcionalmente a nivel de base imponible individual, al grupo como una única entidad, teniendo en cuenta tanto los gastos financieros netos totales del período impositivo como el beneficio operativo del grupo fiscal, a efectos de determinar el ajuste a realizar en la base imponible de las entidades que forman parte del mismo.

Significa ello que en dicho supuesto se determinarán los gastos financieros netos del grupo fiscal, los cuales estarán limitados por el 30 por ciento del beneficio operativo del mismo, determinado a través de los estados contables consolidados del grupo fiscal, o bien por el importe de 1 millón de euros. Los gastos financieros netos que quedan sometidos a la limitación del art. 20 del TRLIS serán aquellos que el grupo fiscal tenga respecto a terceros y que no se vean afectados por la aplicación del art. 14.1.h), pero no aquellos que son objeto de eliminación, debido a que carece de sentido técnico someter a limitación unos gastos financieros que no son reales para el grupo fiscal, en la medida en que se ostenta con otra entidad que también pertenece a este.

Mutatis mutandis los ingresos financieros que minoran los gastos financieros netos serán aquellos existentes respecto a personas o entidades ajenas al grupo de consolidación fiscal, pero no los que son objeto de eliminación en la determinación de la base imponible del grupo.

Por tanto en primer término habrán de determinarse los gastos financieros netos del grupo fiscal resultantes de las cuentas consolidadas del grupo fiscal. En dichas cuentas no se incluirían los créditos y débitos intragrupo ni los gastos e ingresos financieros intragrupo, aplicándose lo dispuesto por el art. 20 del TRLIS respecto a las operaciones

con terceros (salvo lo dispuesto en el artículo 14.1.h), no quedando dichos importes incluidos en las cuentas consolidadas. Ahora bien, al no resultar deducible el gasto financiero en sede de la entidad prestataria éste no se eliminaría y el ingreso financiero registrado en sede de la sociedad prestamista sí sería objeto de gravamen. Con carácter adicional habría de identificarse el beneficio operativo del citado grupo, cuyo 30% sería el límite a la deducibilidad de los gastos financieros o, en su caso, el importe de 1 millón de euros, todo ello a nivel del grupo de consolidación fiscal.

El beneficio operativo del grupo fiscal deberá tener en cuenta todas las eliminaciones que corresponda realizar, tanto las correspondientes a partidas intragrupo, como las de resultados por operaciones internas, así como sus incorporaciones, siempre que se refieran a operaciones que se incluyen en el propio beneficio operativo. Dichas eliminaciones incluirán, en la medida en que formen parte del importe neto de la cifra de negocios, a los dividendos o participaciones en beneficios de entidades del mismo grupo de consolidación fiscal que corresponda realizar de acuerdo con lo establecido en el art. 46 del Código de Comercio y en el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC) y se modifica el Plan General de Contabilidad, por beneficios generados dentro del grupo o con carácter previo al mismo, de manera que los mismos no se incluirán en el beneficio operativo del grupo fiscal, sino que este incluirá aquellos dividendos o participaciones en beneficios que cumplan lo establecido en el tercer párrafo del art. 20.1 del TRLIS y que correspondan a entidades que no forman parte del grupo de consolidación fiscal. De igual manera, no se adicionarán los dividendos o participaciones en beneficios de entidades del grupo fiscal que no formen parte del importe neto de la cifra de negocios, por cuanto, con la misma razón de ser, no deben incluirse en el beneficio operativo.³¹

³¹ A pesar de que el resultado de explotación del balance haya podido quedar minorado por el deterioro o la amortización de los valores de los activos incluidos

El importe máximo de 1 millón de euros a que hace referencia el párrafo cuarto del art. 20.1 del TRLIS deberá calcularse a nivel del grupo de consolidación fiscal. Por lo que respecta a los gastos financieros que procedan de períodos impositivos anteriores, dichos gastos serán objeto de deducción sólo cuando los gastos financieros netos del propio período impositivo, correspondientes al grupo fiscal, no alcancen el límite del 30 por ciento del beneficio operativo o de 1 millón de euros. Así, en el supuesto en que los gastos financieros netos del grupo fiscal no alcancen el citado límite del 30 por ciento del beneficio operativo o bien el importe de 1 millón de euros, todos los gastos financieros del grupo fiscal generados en dicho período impositivo resultarán fiscalmente deducibles, por lo que cada entidad individual deducirá sus respectivos gastos financieros netos en su totalidad, a la hora de determinar su base imponible individual.

Y si los gastos financieros netos del grupo fiscal superasen el importe de 1 millón de euros y el 30 por ciento del beneficio operativo del grupo fiscal, existirían gastos financieros no deducibles que habrían de distribuirse entre las distintas entidades que forman parte del grupo fiscal, con el objeto de que cada entidad del grupo determine sus gastos financieros netos deducibles a la hora de calcular su base imponible individual. A tal efecto la DGT considera que la distribución de los gastos financieros no deducibles debe realizarse, en primer lugar, entre aquellas entidades en las que sus gastos financieros netos, individualmente considerados, excedan del 30 por ciento de su propio beneficio operativo, en proporción a todos los excesos que, sobre dicho límite individual, tengan las entidades del grupo, siempre teniendo en cuenta su pertenencia al grupo fiscal.³²

en la diferencia de consolidación (caso, por ejemplo, del fondo de comercio), dichos deterioros o amortizaciones no habrán de ser tomados en consideración a efectos del cómputo del beneficio operativo, tal y como se desprende del párrafo tercero del art. 20.1 del TRLIS.

³² Téngase presente a este respecto que dentro del régimen de la consolidación fiscal, cuando una concreta entidad se incorpora a un grupo de consolidación fiscal o éste nace, el beneficio operativo de períodos impositivos anteriores pendiente de utilizar en la deducción de gastos financieros será empleado exclusivamente

No serán pues deducibles, en primer lugar, los gastos financieros que excedan del 30 por ciento del beneficio operativo de cada entidad individualmente considerada, pero teniendo en cuenta su pertenencia al grupo de consolidación fiscal. Significa ello que tanto los gastos financieros netos como el beneficio operativo de cada entidad serán los que ésta aporte al grupo de consolidación fiscal, es decir, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que dicha entidad tiene a nivel de grupo fiscal. Así, los gastos financieros netos de la entidad que forme parte del grupo serán aquellos que no son objeto de eliminación posterior por su integración al grupo fiscal. Igualmente, el beneficio operativo de la entidad individual deberá tener en cuenta las eliminaciones e incorporaciones de dicha entidad en el seno del grupo fiscal y que afecten a dicho beneficio operativo. Si el importe de los gastos financieros netos no deducibles del grupo resultase superior a todos los gastos financieros netos excedentarios sobre el 30 por ciento del beneficio operativo de cada entidad, de existir todavía gastos financieros netos no deducibles, estos se distribuirían entre todas las entidades, de manera proporcional a sus correspondientes gastos financieros netos, una vez descontados los ya considerados como no deducibles.³³

por cada entidad individualmente considerada, una vez que se haya producido, en su caso, la distribución de gastos financieros netos no deducibles entre las distintas entidades del grupo, no pudiendo, por tanto, ser objeto de utilización por otras entidades. Pues bien, de cara a la distribución del gasto financiero neto del grupo cuando supere el 30% del beneficio operativo o el millón de euros, la parte no deducible habrá de ser objeto de distribución entre las distintas entidades que lo componen distribuyéndose el exceso entre aquellas entidades del grupo fiscal cuyos gastos financieros netos, individualmente considerados, excedan del 30% de su propio beneficio operativo y llevándose a cabo la referida distribución en proporción a todos los excesos que sobre dicho límite individual tengan las entidades del grupo, tomando en consideración su pertenencia al grupo fiscal. Por otro lado, siendo el gasto financiero neto inferior a 1 millón de euros, éste se deducirá en su totalidad, sea cual sea su relación respecto del 30% del beneficio operativo. En cambio si dicho gasto financiero neto fuese superior a dicho límite, mientras no supere el 30% del beneficio operativo podrá deducirse en su totalidad; y si superase ese 30% se deduciría hasta el referido importe.

³³ De este modo, de cara a la obtención del beneficio operativo del grupo fiscal se incluirá como eliminación los dividendos o participaciones en beneficios de enti

Recapitulando, en el presente caso la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros sólo tendrá efectividad respecto al endeudamiento frente a terceros, a excepción de lo dispuesto en el art. 14.1.h) del TRLIS. A nivel de grupo fiscal la limitación sólo operará respecto al endeudamiento externo.

3.2. Referencias específicas a los grupos de sociedades.

¿Qué reglas específicas han de ser aplicadas tratándose de **grupos de consolidación fiscal en los que participen entidades de crédito**? Tal y como ya hemos precisado con anterioridad dispone a este respecto el art. 20.5 del TRLIS que las entidades de crédito quedan excluidas de la aplicación del límite en la deducibilidad de gastos financieros. Ahora bien, en el caso de entidades de crédito que tributen en régimen de consolidación fiscal las entidades que no tengan tal condición dentro del grupo fiscal quedarán sometidas al límite establecido en aquel artículo.

Dicha limitación no debe ignorar, sin embargo, la propia pertenencia de todas las entidades, sean de crédito o no, a un grupo de consolidación fiscal, de manera que los gastos financieros netos que se someten a limitación serán aquellos que tengan las entidades de naturaleza no crediticia respecto de aquellas ajenas al grupo fiscal. Quiere decirse con ello que no deberán tenerse en cuenta a los efectos del límite señalado en el art. 20 del TRLIS los gastos financieros ni los ingresos financieros entre entidades del grupo fiscal que sean objeto de eliminación en el marco de la consolidación fiscal. Asimismo el beneficio operativo será el correspondiente a las entidades

dependientes del grupo de consolidación fiscal que formen parte del resultado de explotación y del beneficio operativo individual, de modo que no se incluirán en el beneficio operativo del grupo fiscal. De cara a la determinación del beneficio operativo del grupo se incluirán aquellos dividendos o participaciones en beneficios que cumplan lo establecido en el tercer párrafo del art. 20.1 del TRLIS y que correspondan a entidades que no forman parte del grupo de consolidación fiscal, no incluyéndose en cambio los dividendos o participaciones en beneficios de entidades del grupo fiscal que no formen parte del importe neto de la cifra de negocios.

que no tengan la consideración de entidades de crédito, si bien teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que corresponda realizar por su pertenencia a todo el grupo de consolidación fiscal.³⁴

El límite de 1 millón de euros resultará aplicable además respecto del conjunto de entidades del grupo de consolidación fiscal que queden sometidas a la aplicación de la limitación del propio art. 20 del TRLIS.

Tratándose de aquellas **entidades que se incorporan a un grupo de consolidación fiscal con gastos financieros de períodos impositivos anteriores a dicha incorporación, pendientes de deducir**, dichos gastos resultarán deducibles sólo en el supuesto en que el grupo no haya alcanzado el límite del 30 por ciento del beneficio operativo o del importe de 1 millón de euros. Asimismo será necesario que la propia entidad que tenga pendientes de deducir gastos financieros "preconsolidación" no tenga gastos financieros del período impositivo que superen el 30 por ciento de su beneficio operativo, aplicándose, por tanto, un doble límite, el propio del grupo de consolidación fiscal y el de la propia entidad individual. De este modo la entidad podrá deducir los gastos financieros pendientes de ejercicios anteriores hasta el límite del 30% del beneficio operativo individual, siendo tomadas en consideración las eliminaciones e incorporaciones que le correspondan por pertenecer al grupo fiscal.

³⁴ *Dicho beneficio fiscal ha de quedar referido al conjunto de las entidades del grupo fiscal, excluidas como ya sabemos las de crédito y las entidades aseguradoras, debiendo tenerse presentes las eliminaciones e incorporaciones que corresponda realizar por su pertenencia a todo el grupo de consolidación fiscal. El beneficio operativo imputable a las entidades de crédito y a las aseguradoras no es pues tomado en consideración. Y, de cara a calcular el beneficio operativo de las restantes entidades del grupo fiscal, habrán de realizarse las eliminaciones e incorporaciones que resulten oportunas, incluidas las inherentes a las operaciones efectuadas con las entidades de crédito y las entidades aseguradoras. Los gastos financieros netos susceptibles de limitación son aquellos que las entidades no de crédito ni aseguradoras devenguen frente a terceros, siendo el beneficio operativo el correspondiente a dichas entidades al margen de las operaciones internas. Una vez determinado este exceso grupal, serán de aplicación los criterios generales de distribución.*

En cualquier caso el beneficio operativo de la entidad individual deberá tener en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por su pertenencia al grupo, a efectos de calcular su límite individual en relación con los gastos financieros generados con carácter previo a su incorporación al grupo de consolidación fiscal.

En el supuesto de que existiesen gastos financieros pendientes de deducir de períodos impositivos anteriores, generados tanto por el propio grupo como por una entidad con carácter previo a su incorporación al mismo, entiende la DGT que no existiría orden de prelación respecto de su aplicación, de manera que el grupo, una vez deducidos los gastos financieros del período impositivo, determinaría cuáles deduce con anterioridad.

En el caso de aquellas otras **entidades que se incorporan a un grupo de consolidación fiscal con beneficio operativo de períodos impositivos anteriores a dicha incorporación, pendiente de utilizar en la deducción de gastos financieros**, y a tenor de lo establecido por el art. 20.2 del TRLIS, cuando los gastos financieros netos de un período impositivo no alcanzasen el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del mismo período, la diferencia entre éste y aquéllos se podría utilizar adicionalmente al límite señalado para deducir gastos financieros netos de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos hasta alcanzar la citada diferencia.

A juicio de la DGT la aplicación de esta regla en el ámbito de la consolidación fiscal ha de implicar que, cuando una entidad se incorpore a un grupo de consolidación fiscal con beneficio operativo de períodos impositivos anteriores pendiente de utilizar en la deducción de gastos financieros, el mismo se utilizará sólo por dicha entidad, una vez que se haya producido, en su caso, la distribución de gastos financieros netos no deducibles entre las distintas entidades del grupo, no pudiendo, por tanto, ser objeto de utilización por otras entidades que forman parte del grupo de consolidación fiscal.

Respecto de la cuestión relativa al **cálculo del deterioro de valor de la participación en entidades que forman parte de un grupo de consolidación fiscal** se ha de recordar lo dispuesto por el art. 12.3 del TRLIS en relación con las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades. De conformidad con lo señalado por el citado precepto *“3. La deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado no podrá exceder de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.*

Para determinar la diferencia a que se refiere este apartado, se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente.

No serán deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza el deterioro en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, o cuando las mismas residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realizan actividades empresariales.

En las condiciones establecidas en este apartado, la referida diferencia será fiscalmente deducible en proporción a la participación, sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias, cuando los valores representen participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil, siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas

en períodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio que corresponda a la participación, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración. La cuantía de la diferencia deducible no puede superar el importe del referido exceso. A efectos de aplicar esta deducción, el importe de los fondos propios de la entidad participada se reducirán o aumentarán, por el importe de las deducciones y los ajustes positivos, respectivamente, que esta última entidad haya practicado por aplicación de lo establecido en este apartado correspondientes a las participaciones tenidas en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

A estos efectos, los fondos propios se determinarán de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, siendo corregida dicha diferencia, en su caso, por los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles de acuerdo con lo establecido en esta Ley.

Las cantidades deducidas minorarán el valor de dichas participaciones, teniendo la consideración, a efectos fiscales, de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación. Estas cantidades se integrarán como ajuste positivo en la base imponible del período impositivo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso.

En la memoria de las cuentas anuales se informará de las cantidades deducidas en cada período impositivo, la diferencia en el ejercicio de los fondos propios de la entidad participada, así como las cantidades integradas en la base imponible del período y las pendientes de integrar".

A resultas de lo anterior, en el supuesto de que se poseyese una participación en una entidad que formase parte de un grupo de consolidación fiscal y procediese aplicar lo establecido en el párrafo cuarto y siguientes del citado art. 12.3 del

TRLIS, resultaría fiscalmente deducible, en proporción al porcentaje de participación y con independencia de la existencia o no de un gasto por deterioro del valor contable de esa participación, la diferencia positiva resultante entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio de la entidad participada (teniendo en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el ejercicio, y siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en períodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio que corresponda a la participación) corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración, de forma que la cuantía de la diferencia deducible no puede superar el importe del referido exceso.

Asimismo la diferencia positiva entre los fondos propios iniciales y finales habría de ser corregida por los gastos no deducibles de acuerdo con lo establecido en el TRLIS. Ahora bien, ¿cómo habría de tomarse en consideración en dicho supuesto el límite del art. 20 del TRLIS a los efectos de determinar los gastos no deducibles de la entidad participada? ¿Habrían de considerarse como no deducibles aquellos gastos financieros que corresponderían a la entidad participada con ocasión de la aplicación del citado artículo, sin tener en cuenta su pertenencia al grupo fiscal o, por el contrario, debería tenerse en cuenta su pertenencia al grupo fiscal y, por tanto, la redistribución de gastos financieros entre las distintas entidades del grupo?

Tal y como se encarga de precisar la DGT en su Resolución de 16 de julio de 2012, puesto que la entidad participada pertenece a un grupo de consolidación fiscal español, esta circunstancia deberá tenerse en cuenta a todos los efectos, de manera que el posible deterioro de valor de la participación en dicha entidad deberá calcularse incrementando los fondos propios existentes al cierre del ejercicio, en su caso, por el importe de aquellos gastos financieros no deducibles que tenga la entidad participada, considerando su pertenencia a un grupo de consolidación fiscal.

Finalmente, tratándose de **entidades que abandonan el grupo de consolidación fiscal o extinción del grupo fiscal**, en el supuesto de que alguna entidad del grupo fiscal dejara de pertenecer al mismo y existiesen gastos financieros netos pendientes de deducir del propio grupo, dicha entidad asumiría el derecho a la deducción de aquellos gastos financieros netos que le fuesen imputables, conforme a las reglas de distribución indicadas con anterioridad. Y, mutatis mutandis, si el grupo fiscal tuviese un beneficio operativo pendiente de utilizar en la deducción de gastos financieros netos, la entidad que dejase de pertenecer al grupo asumiría aquella parte del beneficio operativo que le correspondiese, en la medida en que hubiese contribuido a su formación. Las mismas reglas serían además de aplicación en el supuesto de extinción del grupo fiscal.

Por otro lado, tratándose de aquellos supuestos en los que se produzca la extinción de una entidad no cabrá la posibilidad de subrogación en otra entidad a efectos de la aplicación futura de los gastos financieros no deducidos. Y si en el seno de un grupo fiscal se extinguiese una sociedad y ésta tuviera gastos financieros pendientes de deducir en el momento de su integración en el mismo, no aplicaría la limitación de gastos financieros.

En resumen, el límite previsto al efecto se refiere al grupo fiscal. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior los gastos financieros netos de una entidad pendientes de deducir en el momento de su integración en el grupo fiscal se deducirán con el límite del 30 por 100 del beneficio operativo de la propia entidad. Y, cuando se deje de pertenecer al grupo, los gastos financieros netos pendientes de deducir por el grupo fiscal tendrán el mismo tratamiento fiscal que el que corresponde a las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar, en los términos establecidos en el art. 81 de la Ley. De este modo las distintas entidades del grupo fiscal extinguido o la sociedad o sociedades que se separasen del mismo asumirán el ejercicio del derecho en la misma proporción en la que hubiesen contribuido a su formación.³⁵

Al hilo de la cuestión relativa a la incidencia de la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros en el cálculo de la pérdida por deterioro de participaciones deducible en caso de sociedades asociadas analizó la DGT mediante contestación a Consulta de 16 de diciembre de 2013 el caso relativo a una entidad que durante todo el ejercicio social 2012, fue titular del 20,98% del capital social de una sociedad A, la cual sufrió pérdidas en dicho período impositivo por un determinado importe, que coincidía con la disminución de fondos propios del ejercicio. La primera entidad registró en sus libros contables la pérdida de valor de las participaciones de la entidad del grupo mercantil sociedad A.

A priori, y de acuerdo con lo previsto en el art. 12.3 del TRLIS, la citada entidad debía proceder a realizar un ajuste positivo al resultado contable a fin de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades a fin de corregir la depreciación contabilizada. Como es sabido el citado precepto establece que para determinar el importe deducible por deterioro los fondos propios se determinarán de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, siendo corregida dicha diferencia, en su caso, por los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles de acuerdo con lo establecido en esta Ley.

En el presente caso en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades que iba a presentar la sociedad A, ésta realizaría un ajuste que se correspondería con los gastos financieros en los que había incurrido para financiar su actividad, por aplicación de lo previsto en el art. 20 del TRLIS, suscitándose a tal efecto la cuestión relativa a si la limitación a la deducibilidad de los gastos fi-

³⁵ Tal y como ha manifestado a este respecto SANZ GADEA, E., "El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (III). La compensación de pérdidas. Las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario. La limitación de gastos financieros intragrupo", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 365-366, 2013, pág. 137, "Como quiera que en cada ejercicio el exceso ha de distribuirse entre las distintas entidades que lo integran (...) la base de reparto para el caso de extinción o separación deriva de esa distribución".

nancieros del art. 20 del TRLIS debía ser considerada como gasto no deducible a los efectos del cálculo del deterioro de las participaciones de la Sociedad A.

La DGT, tras recordar el contenido del citado art. 12.3 del TRLIS, estima al respecto que, en tanto en cuanto parecía posible presumir que la entidad y la sociedad A tenían la consideración de sociedades asociadas en los términos de la legislación mercantil, procedería la aplicación de lo establecido en el párrafo cuarto y siguientes del art. 12.3 del TRLIS, siendo fiscalmente deducible, en proporción al porcentaje de participación y con independencia de la existencia o no de un gasto por deterioro del valor contable de esa participación, la diferencia positiva resultante entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio de la entidad participada, teniendo en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en periodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio que corresponda a la participación, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración, de forma que la cuantía de la diferencia deducible no puede superar el importe del referido exceso.

Recuérdese además que, tratándose de participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, los fondos propios se determinarán de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo y se corregirán por los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles de acuerdo con lo establecido en el TRLIS. De este modo el cálculo de la diferencia entre los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio se corregirá por los gastos no deducibles, al objeto de evitar que se transforme un gasto no deducible en la participada en deducible en el socio a través de esta diferencia de fondos propios. Dichos gastos no deducibles serán todos aquellos que, de acuerdo con el TRLIS no tengan dicha condición a efectos de la determinación de la

base imponible, con independencia de que tengan la consideración de diferencias temporarias o permanentes.

En el presente caso analizado por la DGT la sociedad A incurrió en gastos financieros para financiar su actividad, presumiéndose a tal efecto que no se trataba de financiación proporcionada por la entidad. En relación con tales gastos financieros, la sociedad A iba a realizar un ajuste en su autoliquidación que se correspondería con la aplicación de lo previsto en el art. 20 del TRLIS. Y, a tal efecto, se considera que aquella parte de los gastos financieros de la sociedad A que no resulta deducible en aplicación de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros prevista en el art. 20 del TRLIS ha de entenderse incluida entre los gastos del ejercicio que no tienen la condición de fiscalmente deducibles de acuerdo con lo establecido en el TRLIS a los que se refiere el art. 12.3 del citado Texto Refundido cuando establece, para las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, que los fondos propios se determinarán de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo y se corregirán por los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles de acuerdo con lo establecido en el TRLIS

LA LEY ORGÁNICA 1/2010, DE 19 DE FEBRERO, SOBRE EL MAL LLAMADO “BLINDAJE” DEL CONCIERTO ECONÓMICO VASCO

GONZALO MARTÍNEZ ETXEBERRIA (*)

1. INTRODUCCIÓN

La Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero¹, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, conocida como la “Ley del blindaje” del Concierto Económico vasco, ha introducido una serie de cambios en la forma en que hasta la aprobación de la misma venían tratándose cuestiones de calado, que afectan directamente a la realidad y desarrollo del Concierto Económico, como por ejemplo, el régimen procesal de impugnabilidad de las normas forales fiscales y tributarias aprobadas por las instituciones competentes de los Territorios Históricos vascos. Esta Ley Orgánica ha incorporado también, unos novedosos mecanismos de defensa jurídica de la autonomía foral constitucionalmente garantizada y recogida en la Disposición Adicional primera de la Constitución española de 1978, como son los llamados conflictos en defensa de la autonomía foral.

Este artículo trata de desgranar de forma resumida y sencilla, alguna de las claves esenciales para poder entender, a la espera del pronunciamiento por parte del Tribunal Constitucional acerca de la constitucionalidad de la misma, lo que la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, mal llamada “Ley del blindaje” del Concierto Económico, es, y lo que ésta supone en el camino de la mejora de la protección de la foralidad dentro del marco constitucional español. Para ello, se analiza el recorrido realizado en este

¹ Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional, publicada en el BOE, n.º 45, de 20 de febrero de 2010.

(*) Doctor en Derecho y profesor de Derecho constitucional de la Universidad de Deusto.

ámbito desde un inicio, que yo fijo en la aprobación de la propuesta de las Juntas Generales de Bizkaia², hasta la actualidad, en la que la citada Ley Orgánica ha sido recurrida y está pendiente de resolución por parte del Tribunal Constitucional.

2. EL DESARROLLO NORMATIVO DEL CONCIERTO ECONÓMICO VASCO A TRAVÉS DE LAS NORMAS FORALES FISCALES Y TRIBUTARIAS: NATURALEZA Y CONSECUENCIAS

El actual Concierto Económico vasco regulado en la Ley 12/2002, de 23 de mayo³, y cuya última modificación ha tenido lugar por Ley 28/2007, de 25 de octubre⁴, consta de tres capítulos. El capítulo I regula todo lo relativo al ámbito tributario, el capítulo II se ocupa del ámbito financiero, mientras que el capítulo III se centra en la regulación de los órganos de relación del Concierto Económico.

El desarrollo normativo del ámbito tributario queda recogido en Normas Forales. Normas Forales que ostentan una peculiar naturaleza jurídica sobre la que se ha escrito mucho, y que de forma extremadamente resumida, subsumen a las mismas en la categoría de normas reglamen-

² *Proposición de Ley de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, aprobada por las Juntas Generales del Territorio Histórico de Bizkaia el 1 de junio de 2005.*

³ *Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, publicada en el BOE, n.º 124, de 24 de mayo de 2002.*

⁴ *Es previsible que en los próximos meses se produzca una nueva modificación del Concierto Económico, pues la Comisión Mixta del Concierto Económico ha acordado el pasado 16 de enero de 2014 la introducción de diversos cambios en la redacción actualmente en vigor, los principales derivados de la concertación de nuevos impuestos”.*

tarias. No obstante, en mi opinión y en la de otros autores como por ejemplo LARRAZABAL BASAÑEZ⁵, LASAGABASTER HERRARTE⁶, LUCAS MURILLO DE LA CUEVA⁷, etc... la naturaleza reglamentaria de estas normas queda sujeta a importantes matices, que las hacen distinguirse sensiblemente de las normas reglamentarias en sentido estricto.

Entre los fundamentos que son habitualmente utilizados para explicar la especificidad de la naturaleza jurídica de estas normas jurídicas y su difícil encaje en el sistema tradicional de fuentes del Derecho dentro del ordenamiento jurídico español, destacan básicamente dos, como son por un lado, aquellos que tienen que ver con la realidad jurídica de quienes producen dichas normas, y la materia que esas mismas normas regulan por otro.

En lo que a los productores de Normas Forales fiscales hace referencia, es decir, respecto de los Territorios Históricos vascos, éstos, son por un lado, entes locales equiparables al resto de las provincias que conforman la estructura administrativa del Estado español. Para el desempeño de sus funciones gozan de la autonomía establecida en el artículo 140 de la Constitución española de 1978, autonomía que se concreta entre otras cosas en la capacidad reglamentaria que les asiste para el desempeño de dichas funciones. Por otro lado, los Territorios Históricos vascos, son Territorios Forales, cuyas atribuciones normativas derivan de lo establecido en la Disposición Adi-

cional primera de la Constitución española de 1978.

Esta doble vertiente, o si se prefiere esta naturaleza dual (entes locales y entes forales), condiciona sobremanera la naturaleza jurídica de las normas que producen dichos Territorios Históricos, pues no tienen la misma naturaleza jurídica (en sentido material, si bien como hemos advertido previamente su naturaleza jurídica reglamentaria desde el punto de vista formal es innegable) las normas por éstos aprobadas en el ejercicio de competencias normativas cuando actúan como un ente local equiparado a cualquier provincia española (esas normas son evidentemente normas de naturaleza reglamentaria), o cuando estas mismas instituciones aprueban en el ejercicio de sus competencias Normas Forales que desarrollan cualquier materia que se entiende dentro del marco del núcleo intangible de la foralidad, respetado y amparado constitucionalmente en la Disposición Adicional primera de la Constitución española de 1978. En este caso y desde un punto de vista formal la naturaleza jurídica de estas normas es reglamentaria, pero no es menos cierto, que desde un punto de vista material la naturaleza reglamentaria de las mismas es cuando menos discutible.

En este sentido, también es conveniente reseñar que las Normas Forales fiscales vascas tienen la fuerza formal pasiva equivalente a la que las leyes puedan tener en su caso, y además, cualquier norma legal de ámbito estatal o autonómico que pretendiese modificar estas Normas Forales fiscales vascas sería inconstitucional por infringir las reservas establecidas en los artículos 37.3 y 41.2 del Estatuto de Autonomía de Euskadi de 1979. Finalmente, conviene recordar que estas Normas Forales fiscales vascas regulan materias que en el Estado y en la Comunidad Foral de Navarra son reguladas por Ley.

Por todo lo expuesto, creo que es perfectamente defendible que las Normas Forales fiscales vascas, en cierta manera, también tienen fuerza de ley, como otras normas con una naturaleza jurídica controvertida, como es el caso de los Reglamentos de las Cámaras de las Cortes Generales

⁵ LARRAZABAL BASAÑEZ, Santiago, "La constitucionalidad del nuevo procedimiento de control de las Normas Forales Fiscales de los Territorios Históricos Vascos", en AAVV AGIRREAZKUENAGA ZIGORRAGA, Joseba y ALONSO OLEA, Eduardo (Eds). *Haciendas Forales 30 años de Concierto Económico y perspectivas de futuro, Ad Concordiam, Euskal Herriko Unibertsitatea/Universidad del País Vasco*, 2011, Bilbao, pp. 257 - 275.

⁶ LASAGABASTER HERRARTE, Iñaki, "Las Normas Forales: su naturaleza jurídica" en AAVV, *Cuestiones particulares del Régimen Foral y Local Vasco*, Instituto Vasco de Administración Pública, Oñati, 1991, pp. 199 - 219.

⁷ LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, Enrique, "La reserva al Tribunal Constitucional del control jurisdiccional de las normas fiscales vascas y la creación del conflicto en defensa de la autonomía foral frente a las leyes del Estado" en ÁLVAREZ CONDE, Enrique (Dir.), *El privilegio jurisdiccional de las normas forales fiscales vascas*, Instituto de Derecho Público, Madrid, 2010, pp. 93 - 156.

españolas o las normas reguladoras del Estatuto orgánico de los miembros de las Cortes Generales⁸.

En definitiva, las Normas Forales en general y las Normas Forales fiscales en particular, son un cuerpo extraño dentro del sistema de fuentes del ordenamiento jurídico español, que desafían las estrictas clasificaciones del sistema tradicional de fuentes del Derecho y constituyen una tercera vía en la teoría de fuentes del Derecho, pues no son leyes en sentido formal y sí lo son en sentido material, y no encajan exactamente con los reglamentos, tal y como éstos son concebidos en el ordenamiento jurídico español.

Ante esta diatriba, es decir, que normas con naturaleza reglamentaria regulen materias sujetas a reserva de ley, y que a consecuencia de la naturaleza reglamentaria de las mismas, el régimen procesal fuese el que corresponde a cualquier norma de naturaleza reglamentaria, esto es, que fueran los tribunales ordinarios de lo contencioso-administrativo los competentes para conocer de las causas que se presentasen por cualquier interesado legítimo que viera menoscabados sus derechos por éstas, las instituciones de los Territorios Históricos vascos procedieron a buscar las vías que dotasen de protección jurídica a estas normas⁹. En su opinión¹⁰, la situación descrita suponía una inseguridad jurídica constante en el ejercicio de las competencias que derivaban del Concierto Económico, favorecida por el recurrente

cuestionamiento de las Normas Forales fiscales por interesados generalmente ubicados en Comunidades Autónomas limítrofes a Euskadi, y en particular por lo que se refiere al desarrollo normativo del Impuesto sobre Sociedades.

Estas propuestas iniciales tendentes a la protección de las Normas Forales fueron varias, si bien la solución finalmente adoptada y que cristalizó en la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, conocida como la "Ley del blindaje" del Concierto Económico, se alejó bastante de la realidad de estas propuestas, que lejos de pretender "blindar" el Concierto, pretendían mejorar su funcionamiento.

En este sentido, entiendo que la intención con la que se utiliza el lenguaje y las palabras no es baladí, y la palabra "blindaje"¹¹, puede a estos efectos dar lugar a confusión, pues quien blindar, entiendo, puede querer generar un espacio en el que el control de lo que se vaya a realizar, en este caso el control de legalidad de las Normas Forales fiscales, sea inexistente. Sin embargo, la solución finalmente adoptada en la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, ha garantizado el control efectivo de las Normas Forales fiscales vascas, si bien, éste es un control de constitucionalidad.

También se perseguía con la aprobación de esta Ley Orgánica un segundo objetivo, a saber, regular los medios procesales necesarios para poder hacer frente a las intromisiones legislativas del legislador estatal en el ámbito de las competencias exclusivas de los Territorios Históricos¹². Para ello se han introducido en la citada Ley Orgánica los conocidos "conflictos en defensa de la autonomía foral". Estos avances logrados y a la espera de que el Tribunal Constitucional se pronuncie sobre la constitucionalidad de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, que vaya por

⁸ Estatuto Orgánico del personal de las Cortes Generales españolas aprobado mediante Acuerdo de 27 de marzo de 2006, adoptado por las Mesas del Congreso de los Diputados y del Senado en reunión conjunta por el que se aprueba el Estatuto del Personal de las Cortes Generales, publicado en el BOE, n.º 81, de 5 de abril de 2006.

⁹ Las instituciones que procedieron a elevar propuestas en la mejora de la protección jurídica de estas normas fueron, como veremos más adelante, las Juntas Generales de Bizkaia primero, las de Araba-Álava posteriormente, y finalmente el Parlamento Vasco modificando en cierta manera la propuesta inicial de las Juntas Generales de Bizkaia.

¹⁰ La fundamentación concreta de lo que pretendían, se encuentra ubicada en las respectivas exposiciones de motivos de las respectivas propuestas llevadas a cabo por cada institución, cuyo contenido a grandes rasgos desgranaré en el próximo epígrafe.

¹¹ Blindaje, del alemán "blenden", tapar agujeros.

¹² La defensa ante las potenciales intromisiones legislativas que llevase a cabo el legislador autonómico se había reforzado con la aprobación de la Ley de la Comisión Arbitral de 1994. Ley 13/1994, de 30 de junio, por la que se regula la Comisión Arbitral, publicada en el BOPV, n.º 142, de 27 de julio de 1994.

delante, se encuentra recurrida, sólo han pretendido desarrollar y actualizar la institución del Concierto Económico vasco y no blindarla.

3. EL PLANTEAMIENTO DE LAS DISTINTAS PROPUESTAS TENDENTES A LOGRAR UNA MAYOR PROTECCIÓN DE LA NORMATIVA Y LA AUTONOMÍA FORAL

En el fondo de la cuestión sobre la posibilidad de “blindar” (reitero mi opinión acerca de la inapropiada utilización del término, a pesar de lo cual lo utilizo por ser ya asumido de forma generalizada) las Normas Forales fiscales vascas, se encuentra el problema al que me refería en el punto anterior y que de forma resumida, hace mención a la naturaleza jurídica que ostentan estas normas en relación con los ámbitos que regulan y su no correspondencia con la protección jurídica que habían tenido hasta la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero. Esta protección debería estar a mi juicio, más próxima al cuidado que requiere una norma con rango legal, que a la protección jurídica que requiere una norma con rango reglamentario, que es la que le ha correspondido a la normativa foral fiscal hasta la entrada en vigor de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

Los cambios introducidos por la citada Ley Orgánica en lo que respecta al tratamiento procesal de la normativa foral fiscal (que serán concretados en el próximo punto), se encaminan a homologar “*de iure*” dicho tratamiento procesal, con el tratamiento otorgado a las leyes fiscales y tributarias de régimen común o a las leyes forales fiscales y tributarias navarras, a fin de dotarlas de mayor estabilidad y restringir su potencial vulnerabilidad. Hay que tener en cuenta que estas normas regulan aspectos esenciales y básicos para el desarrollo y actualización de la foralidad en los términos expresados por la Disposición Adicional primera de la Constitución española de 1978 y el Estatuto de Autonomía del País Vasco de 1979, y que versan sobre las mismas materias que regulan las leyes tributarias del Estado o de la Comunidad Foral de Navarra.

Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, no ha sido sencillo, pues se han quedado en el camino propuestas como la de las Juntas Generales de Araba-Álava¹³, y se han modificado otras propuestas como las inicialmente planteadas por las Juntas Generales de Bizkaia¹⁴, de cara a posibilitar el acuerdo para su aprobación en las Cortes Generales y el consiguiente avance en el fondo de la cuestión, que no era otro, que el de posibilitar una mejora en la protección de la normativa y la autonomía foral en general, y en la normativa foral fiscal desarrolladora del Concierto Económico en particular.

Este proceso comenzó ya en junio de 2005 con la propuesta aprobada e impulsada por las Juntas Generales de Bizkaia, propuesta en la que se planteaba una solución pensada para fortalecer la normativa foral fiscal y tributaria en lo que respecta principalmente al control por parte del Tribunal Constitucional de las normas reguladoras de los denominados impuestos concertados. También se advertía ya en la Exposición de Motivos de esta propuesta que era “necesario resolver también el déficit de protección constitucional de la foralidad vasca que resulta de la falta de reconocimiento de los Territorios Históricos del País Vasco para defenderse en vía constitucional frente a eventuales agresiones del legislador estatal”.

En este sentido, es decir, en la búsqueda de la protección de la normativa y la autonomía foral, las Juntas Generales de Bizkaia aprobaron una Proposición de Ley de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial, que remitieron al Parlamento Vasco, que era el único legitimado para hacerla llegar a las Cortes Generales españolas. Ya en su Exposición de Motivos se planteaban las razones por las que

¹³ Acuerdo de las Juntas Generales de Araba-Álava de aprobación de la Proposición de Ley para la modificación de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y la Ley Orgánica del Poder Judicial y la Ley de Territorios Históricos de 17 de octubre de 2005.

¹⁴ Acuerdo de las Juntas Generales de Bizkaia de aprobación de la Proposición de Ley para la modificación parcial de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y la Ley Orgánica del Poder Judicial de 1 de junio de 2005.

creían necesaria las correspondientes reformas legales y que son básicamente las que venimos comentando en este artículo. Son éstas:

- La amplia legitimación procesal para recurrir las normas reguladoras de los impuestos (bien a través del recurso directo contra reglamentos, bien mediante la técnica del llamado recurso indirecto), es lo que hacía a estas Normas Forales fiscales vascas más vulnerables en la medida en que estos recursos podían ser utilizados por cualquier persona física o jurídica que acreditase un interés legítimo en la causa, situación que contrasta con las normas fiscales y tributarias estatales y de la Comunidad Foral de Navarra, que al tener rango de ley, únicamente pueden ser recurridas ante el Tribunal Constitucional. Literalmente la Exposición de Motivos dice así: "Las normas forales reguladoras de los distintos impuestos resultan, por lo tanto, recurribles ante los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, bien a través del recurso directo contra el reglamento, bien mediante la técnica del llamado recurso indirecto, lo que, obviamente, las hace más vulnerables en la medida en que dichos recursos son utilizables por cualquier persona física o jurídica, situación ésta que contrasta abiertamente con las normas tributarias del Estado que tienen rango de ley y por lo tanto, sólo pueden ser impugnadas ante el Tribunal Constitucional por la reducida lista de sujetos que el artículo 162 de la Constitución considera legitimados".
- La vulnerabilidad de las Normas Forales fiscales vascas, que hacía consiguientemente más débil la garantía constitucional de la foralidad de los Territorios Históricos vascos que la de la Comunidad Foral Navarra, estando ambas protegidas por el mismo precepto constitucional que es la Disposición Adicional primera de la Constitución española de 1978. En este sentido, la Exposición de Motivos dice así: "En ese espacio exclusivo, constitucionalmente garantizado, en el que ni las Cortes Generales y el propio Parlamento Vasco pueden entrar, las Instituciones Forales

han de operar, sin embargo, con normas que, al carecer de rango de ley según el Estatuto Vasco, resultan más vulnerables y, por lo tanto, más frágiles, lo que hace consiguientemente más débil la garantía constitucional de la foralidad de los territorios históricos vascos, que la de la Comunidad Foral de Navarra, a pesar de que en ambos casos el fundamento constitucional es el mismo: la Disposición Adicional primera de la Constitución. Esta diferencia no tiene justificación material alguna (...) ¹⁵".

De lo que se trataba en definitiva, era evitar que los tribunales del orden contencioso-administrativo entrasen a conocer sobre las cuestiones que pudiesen plantearse contra la regulación de las Normas Forales fiscales vascas ¹⁶ reguladoras de los impuestos concertados, y de forma paralela y en el párrafo cuarto de la Exposición de Motivos de la Proposición de Ley, advertir que "es necesario resolver también el déficit de protección constitucional de la foralidad vasca que resulta de la falta de reconocimiento de los Territorios Históricos del País Vasco para defenderse en vía constitucional frente a eventuales agresiones del legislador estatal", lo que daría lugar a incluir en la reforma de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, lo que se conocen como los "conflictos en defensa de la autonomía foral".

Las propuestas de las Juntas Generales de Bizkaia en la citada Proposición de Ley de modificación de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y la Ley Orgánica del Poder Judicial respecto de

¹⁵ Epígrafe primero de la Exposición de Motivos de la Proposición de modificación de leyes orgánicas de las Juntas Generales de Bizkaia.

¹⁶ Sobre este aspecto, es decir, sobre el establecimiento de un régimen procesal especial para la normativa foral tributaria y en especial para la regulación que hace referencia a los impuestos concertados las Juntas Generales argumentan en el epígrafe tercero de la Exposición de Motivos, que las Normas Forales, ni desarrollan, ni complementan leyes estatales, sino que las suplen por lo cual han de tener un régimen procesal de impugnación igual que el que les asiste a ellas.

Para ello dicen las JJGG, habría de superar los obstáculos que plantean los artículos 27 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y 9.4 Ley Orgánica del Poder Judicial.

las modificaciones de ambas leyes eran las siguientes:

- Respecto de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional de 3 de octubre de 1979, añadir al artículo 27.2 un último epígrafe: "g) Las Normas Forales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya relativas a los impuestos concertados".
- Añadir también un capítulo V a) de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional "De los conflictos en defensa de la autonomía foral", con la siguiente redacción: "Los órganos forales de cada uno de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya podrán promover conflictos en defensa de su autonomía foral cuando las normas con rango de ley del Estado lesionen dicha autonomía. Los referidos conflictos se tramitarán y resolverán del modo previsto en los artículos precedentes".
- Respecto de la Ley Orgánica del Poder Judicial de 1985 se proponía que el artículo 9.4 quedase redactado de la siguiente manera: "Los del orden contencioso-administrativo conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas sujeta al derecho administrativo, con las disposiciones generales de rango inferior a la Ley salvo las Normas Forales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya que regulen los impuestos concertados cuyo conocimiento está reservado al Tribunal Constitucional por su Ley Orgánica y con los reales decretos legislativos en los términos previstos en el artículo 82.6 de la Constitución, de conformidad con lo que establezca la Ley de esa jurisdicción. También conocerán de los recursos contra la inactividad de la Administración y contra sus actuaciones materiales que constituyan vía de hecho".

Esta Proposición de Ley de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial sería tomada en consideración

por el Pleno del Parlamento Vasco¹⁷, que finalmente la aprobaría, si bien con un texto sustancialmente diferente del inicialmente presentado las Juntas Generales vizcaínas en la previamente citada Proposición de Ley, para a continuación, ser presentada ante las Cortes Generales españolas, conforme a lo previsto en el artículo 87.2 de la Constitución española de 1978.

Es preciso advertir, que al margen de las propuestas llevadas a cabo por parte de las Juntas Generales de Araba-Álava (que como previamente indicaba no llegó a buen puerto) y Bizkaia (que finalizó en la aprobación de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, si bien de forma sensiblemente distinta a la propuesta inicial), muchos autores de la doctrina han planteado a lo largo de distintas obras y artículos científicos, otras propuestas con fines análogos, que de forma muy resumida llevarían implícitas la modificación de la Ley de Territorios Históricos, y en su caso del propio Estatuto de Autonomía de Gernika, lo que habida cuenta del calado y trascendencia de ambas normas y de las mayorías parlamentarias exigibles para la modificación del Estatuto de Autonomía de Euskadi, se vislumbra a mi parecer y a corto plazo, una realidad difícilmente alcanzable.

4. LA LEY ORGÁNICA 1/2010, DE 19 DE FEBRERO COMO LA SOLUCIÓN FINALMENTE ADOPTADA

Para llegar a la solución finalmente adoptada en la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, se ha recorrido un largo camino que comenzó con la Proposición de Ley de modificación de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y la Ley Orgánica del Poder Judicial de las Juntas Generales vizcaínas, la toma en consideración de la misma en el Parlamento Vasco¹⁸, la no toma en consideración de la Proposición de Ley de las Juntas Ge-

¹⁷ La toma en consideración de la Proposición de Ley de modificación de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y Ley Orgánica del Poder Judicial propuesta por las Juntas Generales de Bizkaia, se produjo el 7 de octubre de 2005.

¹⁸ La toma en consideración de la Proposición de Ley de las Juntas Generales vizcaínas por parte del Parlamento Vasco, se producía el 7 de octubre de 2005, publicándose ese mismo día en el BOPRV, n.º 6.

nerales alavesas en el Parlamento vasco¹⁹, la notable modificación del texto original de la Proposición de Ley de las Juntas Generales de Bizkaia en el Parlamento vasco vía enmiendas de los diferentes grupos políticos, y finalmente, su aprobación para ser remitida y presentada como Proposición de Ley Orgánica en las Cortes Generales españolas²⁰, donde tras ser enmendada nuevamente en el Congreso de los Diputados y en el Senado²¹, finalmente sería aprobada, con disolución de las Cortes y traslado a las nuevas Cortes Generales por medio.

En conclusión, y a pesar de las múltiples vicisitudes acaecidas hasta su aprobación y entrada en vigor, la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, de modificación de las leyes orgánicas del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial en lo que a la regulación actual de la impugnación de las Normas Forales fiscales vascas queda de la siguiente manera tras la aprobación de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

- a) Se ha añadido a la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional una nueva Disposición Adicional quinta que dice así: "1. Corresponderá al Tribunal Constitucional el conocimiento de los recursos interpuestos contra las Normas Forales fiscales de los Territorios de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, dictadas en el ejercicio de sus competencias exclusivas garantizadas por la disposición adicional primera de la Constitución y reconocidas en el artículo 41.2.a del Estatuto de Autonomía para el País Vasco (Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre).

¹⁹ La no toma de consideración de la Proposición de Ley de las Juntas Generales alavesas por parte del Parlamento Vasco, se producía el 14 de diciembre de 2005, publicándose la decisión en el BOPRV, n.º 16 de 16 de diciembre de 2005.

²⁰ Proposición de Ley publicada en el BOPRV n.º 109 de 22 de junio de 2007.

²¹ Las propuestas de enmiendas que plantean los diferentes grupos parlamentarios, tienen lugar en fecha de 1 de diciembre de 2009, y fueron publicadas en el BOCG (Congreso de los Diputados), n.º 11 - 7 para tras ser debatidas, ser aprobadas el día 2 de diciembre de 2009 las cuatro enmiendas presentadas conjuntamente por el grupo vasco y el grupo socialista

El Tribunal Constitucional resolverá también las cuestiones que se susciten con carácter prejudicial por los órganos jurisdiccionales sobre la validez de las referidas disposiciones, cuando de ella dependa el fallo del litigio principal.

El parámetro de validez de las Normas Forales enjuiciadas se ajustará a lo dispuesto en el artículo 28 de esta Ley".

"2. La interposición y sus efectos, la legitimación, tramitación y sentencia de los recursos y cuestiones referidos en el apartado anterior, se regirá por lo dispuesto en el Título II de esta Ley para los recursos y cuestiones de inconstitucionalidad respectivamente.

Los trámites regulados en los artículos 34 y 37 se entenderán en su caso con las correspondientes Juntas Generales y Diputaciones Forales.

En la tramitación de los recursos y cuestiones regulados en esta disposición adicional se aplicarán las reglas atributivas de competencia al Pleno y a las Salas de los artículos 10 y 11 de esta Ley."

Además del mal denominado "blindaje" de las Normas Forales fiscales vascas, se ha aprovechado la oportunidad para introducir una modalidad "sui generis" de conflicto en defensa de la autonomía local, en este caso de la autonomía foral, con el fin de dotar de una mayor protección a dicha autonomía constitucionalmente protegida, frente a posibles injerencias legislativas por parte del legislador estatal, y así el párrafo tercero de la Disposición Adicional quinta se dice:

"3. Las normas del Estado con rango de Ley podrán dar lugar al planteamiento de conflictos en defensa de la autonomía foral de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, constitucional y estatutariamente garantizada.

Están legitimadas para plantear estos conflictos las Diputaciones Forales y las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa, mediante acuerdo adoptado al efecto.

Los referidos conflictos se tramitarán y resolverán con arreglo al procedimiento establecido en los artículos 63 y siguientes de esta Ley".

- b) Se ha modificado el párrafo primero del apartado 4 del artículo 9 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, en lo que se refiere a las competencias de los tribunales ordinarios del orden contencioso-administrativo que *"... Conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas sujeta al derecho administrativo, con las disposiciones generales de rango inferior a la Ley y con los reales decretos legislativos en los términos previstos en el artículo 82.6 de la Constitución, de conformidad con lo que establezca la Ley de esa jurisdicción. También conocerán de los recursos contra la inactividad de la Administración y contra sus actuaciones materiales que constituyan vía de hecho. Quedan excluidos de su conocimiento los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional, en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica"*.

- c) Y por último y con el fin de evitar cualquier resquicio legal, se ha añadido la letra d) al artículo 3 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, excluyendo su competencia sobre: *"Los recursos directos o indirectos que se interpongan contra las Normas Forales fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava,*

Guipúzcoa y Vizcaya, que corresponderán, en exclusiva, al Tribunal Constitucional en los términos establecidos por la disposición adicional quinta de su Ley Orgánica".

5. LA REALIDAD DERIVADA DE LA LEY ORGÁNICA 1/2010, DE 19 DE FEBRERO, A LA ESPERA DE QUE EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL SE PRONUNCIE SOBRE SU CONSTITUCIONALIDAD

El recorrido hacia la consolidación de una mejora y avance en la protección de la normativa foral fiscal vasca y la autonomía foral no ha terminado, pues la constitucionalidad de la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, ha sido impugnada por la Comunidad Autónoma de la Rioja, el Consejo de gobierno de la Junta de Castilla y León y las Cortes de Castilla y León²². Pues bien, resulta sorprendente que quienes más interés pudiesen tener en defender la causa del conocimiento por parte de la jurisdicción constitucional del enjuiciamiento de las Normas Forales fiscales vascas y que no son otros que las instituciones que conforman la realidad institucional de los Territorios Históricos vascos, no han tenido cabida en el procedimiento según ha dicho el Tribunal Constitucional en su auto de 16 de julio de 2012²³, en cuyo fundamento jurídico tercero, se advierte que "la garantía constitucional y estatutaria de un ámbito competencial propio de los territorios forales no implica que éstos hayan de ostentar legitimación para interponer recursos de inconstitucionalidad o conflictos de competencia". Y sin embargo, el Tribunal Constitucional si ha aceptado en ese mismo auto, la personación en el proceso del Gobierno vasco que no tiene competencia en materia de Normas For-

²² Más concretamente han sido la Junta de gobierno de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, así como las Cortes de Castilla y León y el Parlamento de la Rioja quienes han interpuesto los correspondientes recursos de inconstitucionalidad contra la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero. En el caso de la Comunidad Autónoma de Castilla y León, los recursos de inconstitucionalidad interpuestos por sus órganos de gobierno y legislativo, se corresponden con los Recursos 4223 y 4224/2010, respectivamente, en tanto en cuanto, el recurso promovido por la asamblea legislativa de la Comunidad Autónoma de la Rioja, se corresponde con el Recurso 4138/2010.

²³ Auto 144/2012, de 16 de julio de 2012.

les, sin concederle eso sí, tiempo para poder defender sus puntos de vista en la materia.

Este episodio constituye un capítulo más (aunque todavía no el último) en el largo recorrido iniciado con la Proposición de Ley de las Juntas Generales de Bizkaia, pues el último capítulo en el largo camino de la defensa de las Normas Forales fiscales vascas, primero en el ámbito de los tribunales ordinarios, y posteriormente en el ámbito del Tribunal Constitucional, presumiblemente, habrá de ser la propia sentencia del Tribunal Constitucional sobre los recursos de inconstitucionalidad presentados contra la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero.

También creo oportuno reseñar que, a salvo de lo que diga el Tribunal Constitucional en la sentencia que resuelva el recurso de inconstitucionalidad presentado por Castilla León y La Rioja contra la Ley Orgánica 1/2010, ya se ha ejercitado por parte del Gobierno central la posibilidad prevista en ella de impugnar ante el Tribunal Constitucional las Normas Forales fiscales y tributarias vascas. En concreto, el Gobierno interpuso un recurso de inconstitucionalidad contra el Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero²⁴, por el que se determina la aplicación de nuevos impuestos en el Territorio Histórico de Bizkaia, el cual, ha sido admitido a trámite por el Tribunal Constitucional, mediante providencia de 10 de septiembre de 2013.

No obstante, el problema de fondo que subyace a la presentación por parte del Gobierno central del recurso, hace referencia a la transposición unilateral en el ordenamiento normativo foral fiscal de la normativa estatal en lo referente a impuestos nuevos estatales todavía no concertados. Este problema se ha solucionado con el Acuerdo de la Comisión Mixta sobre la concertación de los citados impuestos y la previ-

sible modificación del Concierto Económico en la que se han incluido dichos impuestos²⁵.

6. UNA CONSIDERACIÓN FINAL

El amparo constitucional del que gozan los derechos históricos de los Territorios Forales, entre los que se encuentra en un lugar preminente debido a su importancia el Concierto Económico vasco, y que quedan recogidos en la Disposición Adicional primera de la Constitución española de 1978, se ve completado por la posibilidad de actualización general de dicho régimen foral²⁶, lo que se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y los estatutos de autonomía.

La Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, denominada a mi juicio y por los argumentos previamente advertidos de forma equivocada la "Ley del blindaje", no es sino una concreción de la posibilidad de actualizar, en el marco constitucional, el régimen foral, en el que queda encuadrado el Concierto Económico vasco. Esta Ley Orgánica, a mi parecer, no hace sino proteger la normativa foral fiscal vasca como la autonomía foral constitucionalmente garantizada en la Disposición Adicional primera.

En el caso de la normativa foral fiscal, ésta, pasa a ser tratada procesalmente y en lo que a su régimen de impugnabilidad se refiere, como la legislación fiscal y tributaria del Estado y de la Comunidad Foral de Navarra, siendo consecuentemente tratadas las Normas Forales vascas en este ámbito, como normas con rango de ley, a pesar de la naturaleza jurídica reglamentaria desde el punto de vista formal de las mismas.

En el caso de la protección de la autonomía foral constitucionalmente garantizada, se produce con la entrada en vigor de esta Ley Orgánica, un importante avance, pues se dota a las instituciones competentes de los Territorios Históricos, de los medios necesarios (los conflictos en defensa

²⁴ Recurso de inconstitucionalidad n.º 3406/2013, publicado en el BOE n.º 226, de 20 de septiembre de 2013, presentado contra el Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, por el que se determina la aplicación de nuevos tributos en el Territorio Histórico de Bizkaia, publicado en el BOB, n.º 45, de 5 de marzo de 2013.

²⁵ Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico firmado el 16 de enero de 2014.

²⁶ Lo que queda recogido en el punto segundo de la Disposición Adicional primera de la Constitución española de 1978.

de la autonomía foral), para poder hacer frente a potenciales intromisiones legislativas del legislador estatal en su ámbito de autonomía foral.

No obstante, la Ley Orgánica 1/2010, de 19 de febrero, ha sido recurrida, y el Tribunal Constitucional deberá pronunciarse sobre su constitucionalidad. El fallo que finalmente recoja la sentencia tendrá importantísimas consecuencias, ya ratifique la constitucionalidad de la Ley Orgánica, ya sea declarada su inconstitucionalidad. El primero de los escenarios supondría un fuerte espaldarazo al desarrollo y actualización de la foralidad, y por contra, el segundo de los escenarios plantearía un destacable paso atrás en ese avance en la protección y defensa de la foralidad.

Por último, sólo he de precisar que la última palabra la tiene el Tribunal Constitucional, quien, habida cuenta de la trascendencia de lo que la Ley Orgánica regula, habrá de hilar fino.

R

Referencias



DOCUMENTOS DE INTERÉS

ACUERDOS DE NATURALEZA TRIBUTARIA DE LA COMISIÓN MIXTA DEL CONCIERTO ECONÓMICO DEL 16 DE ENERO DE 2014.

Acuerdo primero. Modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Uno.-Aprobar la modificación del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco contenida en el Anexo 1 de la presente Acta, conviniendo en la nueva redacción que ha de darse a los artículos uno, diez, veintidós, veinticinco, treinta y tres, treinta y cuatro, treinta y seis, treinta y siete, cuarenta y tres, cuarenta y seis, sesenta y cuatro, sesenta y cinco, y sesenta y seis.

Asimismo se añaden los artículos veintitrés bis, veintitrés ter, veintitrés quáter, veintitrés quinquies, las disposiciones transitorias undécima duodécima y decimotercera, suprimiéndose la disposición adicional quinta y la disposición transitoria sexta.

Se acuerda, asimismo, el texto de una disposición final a incluir en el texto de Ley por la que se apruebe la modificación del Concierto.

Finalmente, se adaptan los títulos y secciones correspondientes a las modificaciones introducidas.

Dos.- Elevar el citado texto adjunto a las Instituciones competentes para su ulterior tramitación.

ANEXO I: MODIFICACIÓN DEL CONCIERTO ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO

Artículo 1. Competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos.

Uno. Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario.

Dos. La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales.

Tres. Para la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos concertados, las instituciones competentes de los Territorios Históricos ostentarán las mismas facultades y prerrogativas que tiene reconocidas la Hacienda Pública del Estado.

Artículo 10. Retenciones e ingresos a cuenta por determinadas ganancias patrimoniales.

Uno. Las retenciones relativas a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión o reembolso de acciones y participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que el accionista o partícipe tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en territorio común o vasco.

Dos. Las retenciones correspondientes al Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio según que el perceptor de los mismos tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en territorio común o vasco.

Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a premios distintos de los especificados en el párrafo anterior que se entreguen como consecuencia de la participación en juegos, concursos, rifas o combinaciones aleatorias, estén o no vinculados a la oferta, promoción o venta de determinados bienes, productos o servicios, se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que el pagador de los mismos tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en territorio común o vasco.

En la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta a que se refiere este apartado, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

Artículo 22. Exacción del Impuesto.

Uno. Cuando se graven rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a una u otra Administración o a ambas conjuntamente, en los términos especificados en el artículo 15 anterior.

Dos. Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando las rentas se entiendan obtenidas o producidas en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios:

- a) Los rendimientos de explotaciones económicas, cuando las actividades se realicen en territorio vasco.
- b) Los rendimientos derivados de prestaciones

de servicios, tales como la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica, apoyo a la gestión, así como de servicios profesionales, cuando la prestación se realice o se utilice en territorio vasco. Se entenderán utilizadas en territorio vasco las prestaciones que sirvan a actividades empresariales o profesionales realizadas en territorio vasco o se refieran a bienes situados en el mismo.

Se atenderá al lugar de la utilización del servicio cuando éste no coincida con el de su realización.

- c) Los rendimientos que deriven, directa o indirectamente, del trabajo:
 - a') Cuando provengan de una actividad personal desarrollada en el País Vasco.
 - b') Las pensiones y demás prestaciones similares, cuando deriven de un empleo prestado en territorio vasco.
 - c') Las retribuciones que se perciban por la condición de administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces o de órganos representativos en toda clase de entidades, conforme a lo previsto en el apartado Cuatro de este artículo.
- d) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio vasco de artistas o deportistas o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del artista o deportista.
- e) Los dividendos y otros rendimientos derivados de la participación en fondos propios de entidades públicas vascas, así como los derivados de la participación en fondos propios de entidades privadas en la cuantía prevista en el apartado Cuatro de este artículo.

f) Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario:

a') Satisfechos por personas físicas con residencia habitual en el País Vasco o entidades públicas vascas, así como los satisfechos por entidades privadas o establecimientos permanentes en la cuantía prevista en el apartado Cuatro de este artículo.

b') Cuando retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio vasco.

Cuando estos criterios no coincidan, se atenderá al lugar de utilización del capital cuya prestación se retribuye.

g) Los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio vasco o de derechos relativos a los mismos.

h) Las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio vasco.

i) Las ganancias patrimoniales derivadas de valores emitidos por personas o entidades públicas vascas, así como las derivadas de valores emitidos por entidades privadas en la cuantía prevista en el apartado Cuatro de este artículo.

j) Las ganancias patrimoniales derivadas de bienes inmuebles situados en territorio vasco o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio.

En particular, se consideran incluidas en esta letra:

a') Las ganancias patrimoniales derivadas de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, cuyo activo esté constituido, principalmente, por bienes inmuebles situados en territorio vasco.

b') Las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de derechos o participaciones en una entidad, residente o no, que atribuyan a su titular el derecho de disfrute sobre bienes inmuebles situados en territorio vasco.

k) Las ganancias patrimoniales derivadas de otros bienes muebles situados en territorio vasco o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en dicho territorio.

Tres. Cuando con arreglo a los criterios señalados en el apartado anterior, una renta se pudiera entender obtenida simultáneamente en ambos territorios, su exacción corresponderá a los Territorios Históricos cuando el pagador, si es persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco; si fuera persona jurídica o establecimiento permanente, se atenderá a lo dispuesto en el apartado Cuatro de este artículo.

Cuatro. En los supuestos a que se refieren el punto 3º de la letra c) y las letras e), f) e i) del apartado Dos anterior, así como en el supuesto previsto en el apartado Tres, las rentas satisfechas por entidades privadas o establecimientos permanentes se entenderán obtenidas o producidas en territorio vasco en la cuantía siguiente:

a) Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen exclusivamente al País Vasco la totalidad de las rentas que satisfagan.

b) Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen conjuntamente a ambas Administraciones la parte de las rentas que satisfagan, en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco.

No obstante, en los supuestos a que se refiere esta letra, la Administración competente para la exacción de la totalidad de los rendimientos será la del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente, sin perjuicio de

la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente a la proporción del volumen de operaciones realizado en el territorio de esta última.

Asimismo, las devoluciones que proceda practicar a los no residentes serán a cargo de la Administración del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente, sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente al volumen de operaciones de la entidad pagadora realizado en el territorio de esta última.

Cinco. El Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de entidades no residentes corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando el bien inmueble esté situado en territorio vasco.

Artículo 23 bis. Gestión e inspección del Impuesto cuando se graven rentas obtenidas mediante establecimiento permanente.

Uno. Cuando se graven rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, en los casos de tributación a ambas Administraciones, se aplicarán las reglas de gestión del Impuesto previstas en el artículo 18 anterior.

Dos. La inspección del Impuesto, cuando se graven rentas obtenidas mediante establecimiento permanente, se realizará por la Administración que resulte competente aplicando las reglas previstas en el artículo 19 anterior.

SECCIÓN 4ª BIS IMPUESTO SOBRE LOS DEPÓSITOS EN LAS ENTIDADES DE CRÉDITO

Artículo 23 ter. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

Uno. El Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante lo anterior, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán establecer los tipos de gravamen de estos impuestos dentro de los límites y en las condiciones vigentes en cada momento en territorio común.

Asimismo, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Dos. La exacción del impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio según que la sede central o sucursales donde se mantengan los fondos de terceros estén situadas en territorio común o vasco.

Tres. Los pagos a cuenta del Impuesto se exigirán por una u otra Administración conforme al criterio contenido en el apartado anterior.

SECCIÓN 4ª TER IMPUESTO SOBRE EL VALOR DE LA PRODUCCIÓN DE LA ENERGÍA ELÉCTRICA

Artículo 23 quáter. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

Uno. El Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Dos. La exacción del impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio según

que las instalaciones de producción de energía eléctrica radiquen en territorio común o vasco.

Tres. Los pagos a cuenta del Impuesto se exigirán por una u otra Administración, conforme al criterio contenido en el apartado Dos anterior.

Cuatro. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una corresponda.

SECCIÓN 4ª QUÁRTER IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN DE COMBUSTIBLE NUCLEAR GASTADO Y RESIDUOS RESULTANTES DE LA GENERACIÓN DE ENERGÍA NUCLEOELÉCTRICA E IMPUESTO SOBRE EL ALMACENAMIENTO DE COMBUSTIBLE NUCLEAR GASTADO Y RESIDUOS RADIATIVOS EN INSTALACIONES CENTRALIZADAS

Artículo 23 quinquies. Normativa aplicable y exacción de los impuestos.

Uno. El Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas son tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Dos. La exacción del Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio según que las instalaciones donde se produzca el combustible nuclear gastado y los residuos radiactivos resul-

tantes de la generación de energía nucleoelectrónica radiquen en territorio común o vasco.

Tres. La exacción del Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio según que las instalaciones donde se almacene el combustible y los residuos radiquen en territorio común o vasco.

Cuatro. Los pagos a cuenta de estos impuestos se exigirán por una u otra Administración, conforme a los criterios contenidos en los apartados Dos y Tres anteriores.

Artículo 25. Normativa aplicable y exacción del Impuesto.

Uno. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma.

Corresponderá su exacción a la Diputación Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos:

- a) En las adquisiciones "mortis causa" y las cantidades percibidas por los beneficiarios de seguros sobre la vida para caso de fallecimiento, cuando el causante tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.
- b) En las donaciones de bienes inmuebles y derechos sobre los mismos, cuando éstos bienes radiquen en territorio vasco.

A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 241/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

- c) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo.

- d) En el supuesto en el que el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero, cuando la totalidad de los bienes o derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco, o se hayan celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en él.

Dos. En los supuestos contemplados en las letras a) y c) del apartado anterior, las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7º. 2 del Estatuto de Autonomía.

Tres. Cuando en un documento se donasen por un mismo donante a favor de un mismo donatario bienes o derechos y, por aplicación de los criterios especificados en el apartado uno anterior, el rendimiento deba entenderse producido en territorio común y vasco, corresponderá a cada uno de ellos la cuota que resulte de aplicar al valor de los donados cuyo rendimiento se le atribuye, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los transmitidos.

Cuatro. Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá al País Vasco la cuota que resulte de aplicar al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados.

A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual.

Uno. Los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante lo anterior, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán establecer los tipos de gravamen de estos impuestos dentro de los límites y en las condiciones vigentes en cada momento en territorio común.

Asimismo, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los de territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Dos. Los Impuestos Especiales de Fabricación se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales cuando su devengo se produzca en el País Vasco.

Las devoluciones de los Impuestos Especiales de Fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita. No obstante, en los casos en que no sea posible determinar en qué Administración fueron ingresadas las cuotas, la devolución se efectuará por la Administración correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución. El control de los establecimientos situados en el País Vasco, así como su autorización, en cualquiera de sus regímenes, será realizado por las respectivas Diputaciones Forales, no obstante lo cual será necesaria la previa comunicación a la Administración del Estado y a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.

Tres. El Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales, cuando los medios de transporte sean objeto de matriculación definitiva en territorio vasco.

No obstante lo dispuesto en el apartado Uno, las Instituciones competentes de los Territorios Histó-

Artículo 33. Normativa aplicable y exacción de los impuestos.

ricos podrán incrementar los tipos de gravamen hasta un máximo del 15 por ciento de los tipos establecidos en cada momento por el Estado.

La matriculación se efectuará conforme a los criterios establecidos por la normativa vigente sobre la materia. En particular, las personas físicas efectuarán la matriculación del medio de transporte en la provincia en que se encuentre su residencia habitual.

Cuatro. El Impuesto Especial sobre el Carbón se exigirá por las respectivas Diputaciones Forales cuando el devengo del mismo se produzca en el País Vasco.

Se considerará producido el devengo en el momento de la puesta a consumo o autoconsumo.

Se entiende producida la puesta a consumo en el momento de la primera venta o entrega de carbón tras la producción, extracción, importación o adquisición intracomunitaria.

Tendrán asimismo la consideración de primera venta o entrega las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen el carbón a su reventa cuando les haya sido aplicable en la adquisición la exención por destino a reventa.

Tendrá la consideración de autoconsumo la utilización o consumo del carbón realizado por los productores o extractores, importadores, adquirentes intracomunitarios o empresarios a que se refiere el párrafo anterior.

SECCIÓN 11ª IMPUESTO SOBRE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO

Artículo 34. Normativa aplicable y exacción del impuesto.

Uno. El Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los de territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Dos. La exacción del impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación competente por razón del territorio cuando los consumidores finales a los que se refiere la normativa estatal utilicen los productos objeto del impuesto en instalaciones, equipos o aparatos radicados en territorio común o vasco.

Cuando los gases fluorados de efecto invernadero sean objeto de autoconsumo, la exacción del impuesto corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación competente por razón del territorio donde este se produzca.

En el resto de supuestos no contemplados en los párrafos anteriores, la exacción corresponderá a la Administración donde radique el establecimiento del contribuyente en el que se produzca el hecho imponible.

Tres. La devolución que proceda será efectuada por la Administración en la que hubiera sido ingresada la cuota cuya devolución se solicita con el límite de dicho importe.

Artículo 36. Impuesto sobre Actividades de Juego

Uno. El Impuesto sobre Actividades de Juego es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

En todo caso, los sujetos pasivos del impuesto incorporarán en los modelos a presentar ante cada una de las Administraciones implicadas la totalidad de la información correspondiente a las actividades gravadas por este impuesto.

No obstante lo anterior, respecto de las actividades que sean ejercidas por operadores, organi-

zadores o por quienes desarrollen la actividad gravada por este impuesto con residencia fiscal en el País Vasco, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán elevar los tipos del impuesto hasta un máximo del 20 por ciento de los tipos establecidos en cada momento por el Estado. Este incremento se aplicará, exclusivamente, sobre la parte proporcional de la base imponible correspondiente a la participación en el juego de los residentes fiscales en territorio vasco.

Asimismo, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Dos. Los sujetos pasivos tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio.

La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará en función del peso relativo de las cantidades jugadas correspondientes a jugadores residentes en el País Vasco y en territorio común. Esta proporción se aplicará también a las cuotas liquidadas derivadas de modalidades de juego en las que no se pueda identificar la residencia del jugador y a las cuotas correspondientes a jugadores no residentes en territorio español.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, la exacción del impuesto derivada de la realización de apuestas mutuas deportivo-benéficas y apuestas mutuas hípcas estatales, en las que no se identifique la residencia del jugador, corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio según que el punto de venta donde se realice la apuesta se localice en territorio común o vasco.

Tres. Los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto ante las Admi-

nistraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones.

Cuatro. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda.

Cinco. La inspección de los sujetos pasivos se llevará a cabo por los órganos de la Administración donde radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo o de su representante en el caso de sujetos pasivos no residentes, sin perjuicio de la colaboración del resto de Administraciones tributarias concernidas, y surtirá efectos frente a todas las Administraciones competentes, incluyendo la proporción de tributación que corresponda a las mismas.

No obstante, corresponderá a la Administración del Estado la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio vasco cuando en el año anterior, el importe agregado de las cantidades jugadas hubiera excedido de 7 millones de euros y la proporción de éstas realizada en territorio común, de acuerdo con los puntos de conexión especificados en el apartado Dos anterior, fuera igual o superior al 75 por 100.

Asimismo, corresponderá a los órganos de la Diputación competente por razón del territorio la inspección de los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común cuando en el año anterior, el importe agregado de las cantidades jugadas hubiera excedido de 7 millones de euros y hubieran realizado de acuerdo con los puntos de conexión especificados en el apartado Dos anterior, la totalidad de sus operaciones en territorio vasco.

Si como consecuencia de dichas actuaciones resultase una deuda a ingresar o una cantidad a devolver que corresponda a ambas Administraciones, el cobro o el pago correspondiente se efectuará por la Administración actuante, sin perjuicio de las compensaciones que entre aquéllas procedan.

Los órganos de la inspección competente comunicarán los resultados de sus actuaciones al resto de las Administraciones afectadas.

Lo establecido en los párrafos anteriores de este apartado se entenderá sin perjuicio de las facultades que corresponden a las Administraciones tributarias en el ámbito de sus respectivos territorios en materia de comprobación e investigación, sin que sus actuaciones puedan tener efectos económicos frente a los contribuyentes en relación con las liquidaciones definitivas practicadas como consecuencia de actuaciones de los órganos de las Administraciones competentes.

Las proporciones fijadas en las comprobaciones por la Administración competente surtirán efectos frente al sujeto pasivo en relación con las obligaciones liquidadas, sin perjuicio de las que con posterioridad a dichas comprobaciones se acuerden con carácter definitivo entre las Administraciones competentes.

Artículo 37. Otros tributos sobre el juego.

Uno. El resto de los tributos que recaen sobre el juego tienen el carácter de tributos concertados de normativa autónoma, cuando su autorización deba realizarse en el País Vasco. Se aplicará la misma normativa que la establecida en cada momento por el Estado en lo que se refiere al hecho imponible y sujeto pasivo.

Dos. La Tasa sobre los Juegos de Suerte, Envite o Azar será exaccionada por la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando el hecho imponible se realice en el País Vasco.

Tres. La Tasa Fiscal sobre Rifas, Tómbolas, Apuestas y Combinaciones Aleatorias será exaccionada por la Diputación Foral competente por razón de territorio, cuando su autorización deba realizarse en el País Vasco.

Artículo 43. Residencia habitual y domicilio fiscal.

Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico, se entiende que las perso-

nas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas:

Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días del período impositivo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; del año inmediato anterior, contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.

En el resto de tributos, la residencia habitual de las personas físicas será la misma que corresponda para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la fecha del devengo de aquéllos.

Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual.

Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional.

Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Dos. Las personas físicas residentes en territorio español, que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

Tres. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en el País Vasco.

Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.
- b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección.

En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

- c) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.
- d) Las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica, cuando su gestión y dirección se efectúe en el País Vasco. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

Cinco. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, vendrán

obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la comunicación se entenderá producida por la presentación de la declaración del Impuesto.

Seis. Las discrepancias entre Administraciones que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes serán resueltas, previa audiencia de éstos, por la Junta Arbitral que se regula en la sección 3ª del capítulo III de este Concierto Económico.

Siete. Las personas físicas residentes en territorio común o foral que pasasen a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando ésta actúe como punto de conexión, a partir de ese momento.

Además, cuando en virtud de lo previsto en este apartado deba considerarse que no ha existido cambio de residencia, las personas físicas deberán presentar las declaraciones complementarias que correspondan, con inclusión de los intereses de demora.

No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva.

Se presumirá, salvo que la nueva residencia se prolongue de manera continuada durante, al menos, tres años, que no ha existido cambio en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre el Patrimonio, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que en el año en el cual se produce el cambio de residencia o en el siguiente, la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea superior en, al menos, un 50 por 100 a la del año anterior al cambio. En el caso de tributación conjunta se determinará de acuerdo con las normas de individualización.

- b) Que en el año en el cual se produzca dicha situación, la tributación efectiva por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sea inferior a la que hubiese correspondido de acuerdo con la normativa aplicable del territorio de residencia anterior al cambio.
- c) Que en el año siguiente a aquel en el que se produce la situación a que se refiere la letra a) o en el siguiente, vuelva a tener la residencia habitual en dicho territorio.

Ocho. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que no se ha producido cambio de domicilio fiscal de las personas jurídicas, cuando en el año anterior o siguiente a dicho cambio devengan inactivas o cesen en su actividad.

Nueve. El cambio de domicilio del contribuyente se podrá promover por cualquiera de las Administraciones implicadas. Dicha Administración dará traslado de su propuesta, con los antecedentes necesarios, a la otra para que se pronuncie en el plazo de cuatro meses sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos. Si ésta responde confirmando la propuesta, la Administración que resulte competente lo comunicará al contribuyente.

Si no hubiera conformidad podrá continuarse el procedimiento en la forma prevista en el apartado seis de este artículo.

Con carácter previo a la remisión de una propuesta de cambio de domicilio, la Administración interesada podrá llevar a cabo, en colaboración con la otra Administración, actuaciones de verificación censal del domicilio fiscal.

Cuando se produzca un cambio de oficio de domicilio, previo acuerdo de ambas Administraciones, o como consecuencia de una resolución de la Junta Arbitral, se presumirá, salvo prueba en contrario, que el nuevo domicilio fiscal así determinado se mantendrá durante los tres años siguientes a la fecha de resolución.

Artículo 46. Obligaciones de información.

Uno. Los resúmenes de las retenciones e ingresos a cuenta practicados deberán presentarse con arreglo a su respectiva normativa, en la Administración competente para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta que deban incluirse en los mismos.

Las entidades que sean depositarias o gestionen el cobro de rentas de valores que, de acuerdo con la normativa correspondiente, vengan obligadas a la presentación de los resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta, deberán presentar los mismos con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas entidades.

Las entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales deberán presentar resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos a que se refieren los artículos 7.Uno.c) y 9.Uno.primera.a) y 23.Dos del presente Concierto Económico, conforme a las normas sobre lugar, forma y plazo de presentación de declaraciones que establezca cada una de las Administraciones competentes para su exacción, incluyendo el total de los rendimientos y de las retenciones correspondientes a los mismos en la declaración presentada a cada una de ellas.

Dos. Las declaraciones que tengan por objeto dar cumplimiento a las distintas obligaciones de suministro general de información tributaria legalmente exigidas deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración del Estado o ante la Diputación Foral competente por razón del territorio, con arreglo a los siguientes criterios:

- a) Tratándose de obligados tributarios que desarrollen actividades económicas, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación e investigación de dichas actividades empresariales o profesionales.

- b) Tratándose de obligados tributarios que no desarrollen actividades económicas, según que estén domiciliados fiscalmente en territorio común o foral.

A los efectos de lo dispuesto en las letras anteriores, cuando se trate de herencias yacentes, comunidades de bienes u otras entidades carentes de personalidad jurídica, las referidas declaraciones deberán asimismo presentarse ante la administración en la que estén domiciliados fiscalmente sus miembros o partícipes.

Tres. Las declaraciones de carácter censal deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración en la que radique el domicilio fiscal de la persona o entidad obligada a efectuarlas y además ante la Administración en la que dicha persona o entidad deba presentar, conforme a las reglas previstas en el presente Concierto Económico, alguna de las siguientes declaraciones:

- Declaración de retenciones e ingresos a cuenta.
- Declaración-liquidación por el Impuesto sobre Sociedades.
- Declaración-liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Declaración por el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Artículo 64. Funciones.

La Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa tendrá atribuidas las siguientes funciones:

- a) Evaluar la adecuación de la normativa tributaria al Concierto Económico con carácter previo a su publicación.

A estos efectos, cuando, como consecuencia del intercambio de proyectos de disposiciones normativas especificado en el apartado Uno del artículo 4 del presente Concierto Económico, se efectuasen obser-

vaciones en relación con las propuestas contenidas en ellas, cualquiera de las instituciones y Administraciones representadas podrá solicitar, por escrito y de forma motivada, la convocatoria de esta Comisión, que se reunirá en el plazo máximo de quince días desde la solicitud de convocatoria, analizará la adecuación de la normativa propuesta al Concierto Económico e intentará, con anterioridad a la publicación de las correspondientes normas, propiciar que las instituciones y Administraciones representadas alcancen un acuerdo sobre las posibles discrepancias existentes en relación al contenido de la normativa tributaria.

- b) Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico. Estas consultas se trasladarán para su análisis junto con su propuesta de resolución en el plazo de dos meses desde su recepción, al resto de las Administraciones concernidas. En el caso de que en el plazo de dos meses no se hubieran formulado observaciones sobre la propuesta de resolución, ésta se entenderá aprobada.

De existir observaciones y no ser admitidas, podrá llegarse a un acuerdo sobre las mismas en el seno de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa. En todo caso, transcurridos dos meses desde que dichas observaciones hayan sido formuladas sin llegar a un acuerdo sobre las mismas, la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa así como cualquiera de las Administraciones concernidas podrá proceder a trasladar el desacuerdo a la Junta Arbitral en el plazo de un mes.

- c) Realizar los estudios que estimen procedentes para una adecuada articulación estructural y funcional del régimen autonómico con el marco fiscal estatal.
- d) Facilitar a las Administraciones competentes criterios de actuación uniforme, planes

y programas de informática y articular los instrumentos, medios, procedimientos o métodos para la materialización efectiva del principio de colaboración y del intercambio de información.

- e) Analizar los supuestos o cuestiones que se hayan planteado en materia de inspección entre la Administración del Estado y las respectivas Diputaciones Forales, así como los problemas de valoración a efectos tributarios.
- f) Emitir los informes que sean solicitados por el Ministerio de Hacienda, los distintos Departamentos de Hacienda del Gobierno Vasco y de las Diputaciones Forales y la Junta Arbitral.
- g) Cualquier otra relacionada con la aplicación y ejecución de este Concierto Económico en particular.

Artículo 65. Composición.

Uno. La Junta Arbitral estará integrada por tres miembros cuyo nombramiento se formalizará por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda y Finanzas.

Dos. Los árbitros serán nombrados para un período de seis años.

Tres. En caso de producirse una vacante, será cubierta siguiendo el mismo procedimiento de nombramiento.

El nuevo miembro será nombrado por el período de mandato que restaba al que sustituye.

Cuatro. Los integrantes de la Junta Arbitral serán designados entre expertos de reconocido prestigio con más de quince años de ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística.

Artículo 66. Funciones.

Uno. La Junta Arbitral tendrá atribuidas las siguientes funciones:

- a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Administración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.
- c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

Dos. Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior.

Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca en el que se dará audiencia a los interesados.

Tres. Cuando se suscite el conflicto de competencias, hasta tanto sea resuelto el mismo, la Administración que viniera gravando a los contribuyentes en cuestión continuará sometiendo a su competencia, sin perjuicio de las rectificaciones y compensaciones tributarias que deban efectuarse entre las Administraciones, retrotraídas a la fecha desde la que proceda ejercer el nuevo fuero tributario, según el acuerdo de la Junta Arbitral.

Disposición transitoria undécima.

El régimen transitorio de los nuevos tributos concertados con efectos desde el 1 de enero de 2013, se ajustará a las reglas siguientes:

Primera. Los Territorios Históricos se subrogarán en los derechos y obligaciones, en materia tributaria, de la Hacienda Pública Estatal, en relación con la gestión, inspección, revisión y recaudación de los tributos a que se refiere la presente disposición.

Segunda. Las cantidades liquidadas y contraídas con anterioridad al 1 de enero de 2013 correspondientes a situaciones que hubieran estado sujetas al País Vasco de haber estado concertados los tributos a que se refiere la presente disposición, y que se ingresen con posterioridad al 1 de enero de 2013, corresponderán en su integridad a las Diputaciones Forales.

Tercera. Las cantidades devengadas con anterioridad al 1 de enero de 2013 y liquidadas a partir de esa fecha en virtud de actuaciones inspectoras se distribuirán aplicando los criterios y puntos de conexión de los tributos a que se refiere la presente disposición.

Cuarta. Cuando proceda, las devoluciones correspondientes a liquidaciones practicadas, o que hubieran debido practicarse, con anterioridad al 1 de enero de 2013, serán realizadas por la Administración que hubiera sido competente en la fecha del devengo, conforme a los criterios y puntos de conexión de los tributos a que se refiere la presente disposición.

Quinta. Los actos administrativos dictados por las Instituciones competentes de los Territorios Históricos serán reclamables en vía económico-administrativa ante los órganos competentes de dichos Territorios. Por el contrario, los dictados por la Administración del Estado, cualquiera que sea su fecha, serán reclamables ante los órganos competentes del Estado.

No obstante, el ingreso correspondiente se atribuirá a la Administración que resulte acreedora de acuerdo con las normas contenidas en las reglas anteriores.

Sexta. A los efectos de la calificación de infracciones tributarias, así como de las sanciones que a las mismas corresponden en cada caso, tendrán plena validez y eficacia los antecedentes

que sobre el particular obren en la Hacienda Pública Estatal con anterioridad a la entrada en vigor de la concertación de los tributos a que se refiere la presente disposición.

Séptima. La entrada en vigor de la concertación de los tributos a que se refiere la presente disposición transitoria no perjudicará a los derechos adquiridos por los contribuyentes conforme a las leyes dictadas con anterioridad a dicha fecha.

Disposición transitoria duodécima.

La exacción por el Impuesto sobre Actividades de Juego que grava las apuestas mutuas deportivo-benéficas y las apuestas mutuas hípcas estatales corresponderá a la Administración del Estado, en tanto su comercialización se realice por la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado, sin perjuicio de la compensación financiera que corresponda al País Vasco. La Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado presentará declaraciones informativas anuales de las cantidades jugadas imputables al País Vasco de acuerdo al artículo 36.Dos del Concierto Económico.

Disposición transitoria decimotercera.

El artículo 34 del Concierto Económico en su redacción original aprobada mediante la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, se mantendrá en vigor a partir de 1 de enero de 2013, en relación con el Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos respecto de los ejercicios no prescritos.

Disposición Final (a incluir en la Ley por la que se apruebe la modificación del Concierto).

La presente ley entrará en vigor el día siguiente a su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

Los tributos concertados por virtud de la modificación del Concierto Económico que incorpora la presente Ley se entienden concertados con efectos desde el 1 de enero de 2013.

Acuerdo octavo. Acuerdo en materia de retenciones practicadas en aplicación del gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10 del Concierto Económico, las retenciones que se practiquen sobre los premios sujetos a gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio según que el perceptor de los mismos tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en territorio común o vasco.

En la regulación que aprueben las Diputaciones Forales para hacer efectivo lo dispuesto en el párrafo anterior, se establecerá un periodo de ingreso de las retenciones trimestral, a fin de permitir la adecuada identificación de la residencia habitual o domicilio fiscal del perceptor del premio.

Acuerdo duodécimo. Modificación del Reglamento de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico.

Uno. Aprobar la modificación de las normas de funcionamiento, organización y procedimiento de la Junta Arbitral prevista en el Capítulo III, Sección 3ª del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco contenidas en el Reglamento de la Junta Arbitral incorporado como Anexo IV a la presente Acta, conviniendo en la nueva redacción que ha de darse a los artículos cinco, siete, diez, once y trece.

Dos. Elevar el citado texto adjunto a las Instituciones competentes para su ulterior tramitación.

ANEXO IV: REGLAMENTO DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

Artículo 5. Nombramiento, cese y retribución de los árbitros.

I. El nombramiento de los árbitros, en quienes deberá concurrir la condición de experto de reconocido prestigio con más de quince años de

ejercicio profesional en materia tributaria o hacendística, será acordado por la Comisión Mixta del Concierto Económico a que se refiere la Sección 1.ª del Capítulo III del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

El nombramiento de los árbitros deberá ser publicado en el Boletín Oficial del País Vasco y en el Boletín Oficial del Estado y su formalización corresponderá al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda y Finanzas.

2. Los árbitros serán nombrados para un período de seis años, sin perjuicio de su posible renovación por periodos sucesivos de igual duración.

En caso de producirse una vacante, será cubierta por el mismo procedimiento de nombramiento. El nuevo árbitro será nombrado por el periodo de mandato que restaba al que sustituye.

Si se cumpliera el plazo de seis años sin que se hubiera alcanzado un acuerdo entre ambas Administraciones para el nombramiento de nuevos árbitros o la renovación de los existentes, su mandato se entenderá prorrogado, como máximo, por un año.

3. Los árbitros cesarán en su cargo a petición propia y por las causas legalmente establecidas.

El cese de los árbitros se publicará en el Boletín Oficial del Estado y en el Boletín Oficial del País Vasco.

4. Con iguales requisitos exigidos a los árbitros y por el mismo procedimiento se nombrarán árbitros suplentes. Éstos sólo podrán actuar en los supuestos de ausencia o enfermedad, así como cuando concurra en algún árbitro una causa de abstención de las legalmente previstas y, en general, cuando concurra alguna causa justificada.

5. Las retribuciones de los árbitros serán fijadas por acuerdo entre el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y el Consejero de Hacienda y Finanzas.

Artículo 7. El Secretario de la Junta Arbitral.

1. La Junta Arbitral tendrá un Secretario, que no podrá ser miembro de ella, en el que deberá concurrir la condición de persona al servicio de la Administración del Estado o de la Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco o de las Diputaciones Forales.

2. El Secretario de la Junta Arbitral será designado, rotativamente y por períodos de tres años, por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y por el Consejero de Hacienda y Finanzas.

3. El Secretario de la Junta Arbitral cesará en su cargo a petición propia o por decisión de quien le haya designado.

4. Corresponde al Secretario de la Junta Arbitral:

- a) Asistir a las reuniones con voz pero sin voto.
- b) Efectuar la convocatoria de las sesiones de la Junta Arbitral por orden de su Presidente, así como las citaciones a los Vocales.
- c) Recibir los actos de comunicación de los miembros de la Junta Arbitral y, por tanto, las notificaciones, peticiones de datos, rectificaciones o cualquiera otra clase de escritos de los que deba tener conocimiento.
- d) Preparar el despacho de los asuntos y redactar con el visto bueno del Presidente las actas de las sesiones.
- e) Expedir certificaciones de las resoluciones adoptadas.
- f) Cuantas se desprendan de lo establecido en este Reglamento.

Artículo 10. Planteamiento del conflicto por la Administración del Estado.

La Administración del Estado, a través de la Dirección General de la Agencia Estatal de Admi-

nistración Tributaria, previa comunicación a la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, podrá promover conflictos en los supuestos siguientes:

- a) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, se considere competente en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual esté ejerciendo o haya ejercido dichas funciones alguna de las Diputaciones Forales del País Vasco.
- b) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, no se considere competente en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual alguna de las Diputaciones Forales sostenga que sí es competente la Administración del Estado en dichos procedimientos.
- c) En los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando considere que la proporción correspondiente a cada Administración no es la correcta.
- d) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, considere que un contribuyente tiene su domicilio fiscal en territorio común o en territorio foral y alguna de las Diputaciones Forales discrepe.
- e) Cuando estime que, por aplicación de los puntos de conexión, le corresponda la exacción de un determinado tributo declarado y, en su caso, ingresado por el contribuyente en alguna de las Diputaciones Forales, o respecto del cual éstas se hayan dirigido a aquél para su declaración o ingreso.

Artículo 11. Planteamiento del conflicto por las Diputaciones Forales.

Las Diputaciones Forales, previa comunicación al Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco, podrán promover conflictos en los supuestos siguientes:

- a) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, se consideren competentes en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual esté ejerciendo o haya ejercido dichas funciones la Administración del Estado o la de una Comunidad Autónoma.
- b) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, no se considere competente en cuanto a la gestión, liquidación, recaudación, inspección o revisión de un tributo respecto del cual la Administración del Estado o de una Comunidad Autónoma sostenga que sí es competente alguna de las Diputaciones Forales en dichos procedimientos.
- c) En los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando considere que la proporción correspondiente a cada Administración no es la correcta.
- d) Cuando, por aplicación de las normas contenidas en el Concierto Económico, considere que un contribuyente tiene su domicilio fiscal en territorio foral o en territorio común y la Administración del Estado o de una Comunidad Autónoma discrepe.
- e) Cuando estime que, por aplicación de los puntos de conexión, le corresponda la exacción de un determinado tributo declarado y, en su caso, ingresado por el sujeto pasivo en la Administración del Estado, o respecto del cual ésta se haya dirigido a aquél para su declaración o ingreso.

Artículo 13. Procedimiento a seguir para el inicio de los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias.

En los conflictos que se planteen entre Administraciones tributarias se seguirá en la iniciación el procedimiento siguiente:

I. Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.

El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico.

En el escrito de requerimiento se especificarán con claridad los actos objeto de conflicto, así como los fundamentos de derecho.

En el caso de que ninguna Administración se considere competente, deberá haberse producido la declaración de incompetencia de una Administración a favor de otra y la decisión de ésta en el sentido de inhibirse a su vez.

Se entiende que una Administración tributaria se ratifica tácitamente en su competencia cuando no atienda el requerimiento de inhibición en el plazo de un mes desde su recepción. Asimismo, se entenderá que una Administración tributaria no se considera competente cuando no atienda la declaración de incompetencia de la otra Administración.

En las discrepancias planteadas como consecuencia de la domiciliación de los contribuyentes, transcurrido el plazo de cuatro meses a que se refiere el apartado nueve del artículo 43 del Concierto Económico sin que exista conformidad por parte de ambas Administraciones, ya no será necesario efectuar el requerimiento o declaración de incompetencia a que se refiere el primer párrafo de este apartado para poder plantear el conflicto.

2. Los conflictos se promoverán en el plazo de un mes a contar desde la ratificación expresa o tácita a que se refiere el apartado anterior, mediante escrito dirigido al Presidente de la Junta Arbitral en el que se harán constar los extremos siguientes, en relación con el conflicto:

- a) La Administración tributaria que lo plantea.
- b) La Administración tributaria contra la que se plantea.
- c) Todos los datos que permitan identificar el supuesto concreto objeto del conflicto.
- d) Los antecedentes y razonamientos en los que se fundamenta la reclamación de competencia o, en su caso, la inhibición.

Al escrito de planteamiento del conflicto habrán de adjuntarse el requerimiento a la Administración tributaria contra la que se plantea el conflicto, así como el de ratificación de ésta en su competencia o en su inhibición, o bien, en su defecto, la acreditación del transcurso del plazo a que se refiere el apartado anterior.

3. En los supuestos en los que ninguna Administración se considere competente, si en el plazo de un mes señalado en el apartado anterior ninguna de las dos Administraciones se hubiera dirigido a la Junta Arbitral promoviendo el conflicto, bastará con que el obligado tributario, dentro del mes siguiente, comunique esta circunstancia a la Junta para que el conflicto se entienda automáticamente planteado.

En el supuesto del párrafo anterior la Junta Arbitral podrá dirigirse a cualquiera de las dos Administraciones y al obligado tributario para que aporten todos los datos y documentos necesarios para la resolución del conflicto.

No obstante, el conflicto no se tramitará si en el plazo de los cuatro meses siguientes a la comunicación del obligado tributario una de las dos Administraciones acepta la competencia.

Acuerdo decimotercero. Renovación de los componentes de la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico.

Primero. Designar como Presidente de la Junta Arbitral prevista en el Capítulo III, Sección 3ª del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a D. Gabriel Casado Ollero.

Segundo. Designar como Vocal de la Junta Arbitral prevista en el Capítulo III, Sección 3ª del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a D. Isaac Merino Jara.

Tercero. Designar como Vocal de la Junta Arbitral prevista en el Capítulo III, Sección 3ª del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco a D. Francisco Javier Muguruza Arrese.

Comunicado de prensa nº 8/14, de 23 de enero, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre las conclusiones de la Abogado General en el asunto C-184/11, relativas a la eventual imposición de sanciones derivadas de incumplimiento en el asunto de las llamadas “vacaciones fiscales”

La Abogado General Sharpston propone al Tribunal de Justicia que imponga a España una multa de 50 millones de euros por no recuperar las ayudas ilegales concedidas en el País Vasco

Al no recuperar todas las ayudas antes de interponerse el presente recurso, España no ejecutó la sentencia de 2006 que ordenaba la recuperación

Entre 1994 y 1997, cada una de las tres provincias del País Vasco (Álava, Vizcaya y Guipúzcoa) estableció medidas fiscales de dos tipos que estuvieron en vigor hasta 1999 o 2000. Por una parte, un crédito fiscal para las empresas del 45 % de las inversiones. Por otra parte, una reducción decreciente de la base imponible durante cuatro ejercicios fiscales en favor de empresas de reciente creación. Ninguna de estas medidas fue notificada a la Comisión.

En 2001, la Comisión adoptó seis Decisiones por las que declaraba que estas medidas constituían una ayuda de Estado incompatible con el mercado común e instaba a España a recuperar esa ayuda.^{1 2}

¹ Decisión 2002/820/CE, de 11 de julio de 2001 (DO 2002, L 296, p. 1); Decisión 2002/892/CE, de 11 de julio de 2001 (DO 2002, L 314, p. 1); Decisión 2003/27/CE, de 11 de julio de 2001 (DO 2003, L 17, p. 1); Decisión 2002/806/CE, de 11 de julio de 2001 (DO 2002, L 279, p. 35); Decisión 2002/894/CE, de 11 de julio de [2001] (DO 2002, L 314, p. 26), y Decisión 2002/540/CE, de 11 de julio de 2001 (DO 2002, L 174, p. 31).

² Las autoridades de las provincias vascas interpusieron seis recursos ante el Tribunal de Primera Instancia solicitando la anulación de estas Decisiones. Los recursos no tenían efecto suspensivo con respecto a la obligación de recuperar la ayuda. El 9 de septiembre de 2009, tales recursos de anulación fueron desestimados (asuntos acumulados T-227/01 a T-229/01, T-265/01, T-266/01 y T-270/01; asuntos acumulados T-230/01 a T-232/01 y T-267/01 a T-269/01; véase también el CP nº 73/09). Los recursos de casación interpuestos por las autoridades de

En noviembre de 2003, al estimar que España no había adoptado las medidas necesarias para cumplir tales Decisiones, la Comisión interpuso seis recursos por incumplimiento ante ³el Tribunal de Justicia. Mediante la sentencia de 14 de diciembre de 2006, el Tribunal de Justicia declaró que España no había adoptado las medidas necesarias para recuperar las ayudas y ordenó su recuperación.

En abril de 2011, considerando que España no había recuperado aún las ayudas, la Comisión solicitó al Tribunal de Justicia que declarase que España no había ejecutado la sentencia de 2006 y que impusiera a dicho Estado miembro una multa de 64.543.000 euros.

En las conclusiones presentadas hoy, la Abogado General Eleanor Sharpston señala que España reconoce que una gran parte de la recuperación tuvo lugar tras interponerse el presente recurso. El 30 de octubre de 2013, la Comisión informó al Tribunal de Justicia de que ya se habían recuperado totalmente las ayudas junto con los intereses, efectuándose el último pago el 15 de octubre de 2013. Sin embargo, España y la Comisión mantienen posturas enfrentadas con respecto al cálculo y al importe total de las ayudas que procedía recuperar. España subraya que las ayudas controvertidas fueron recuperadas finalmente con el propósito de limitar cualquier multa que pudiera imponer el Tribunal de Justicia, pero sin admitir que fuera preceptivo recuperarlas. Dado que ni las Decisiones de 2001 ni la sentencia de 2006 identificaban la ayuda incompatible –con independencia de que actualmente se haya recuperado la totalidad de la ayuda–, el Tribunal de Justicia debe determinar qué parte de la misma estaba España obligada a recuperar. No obstante, la Abogado General señala que la documentación aportada por ambas partes ha sido copiosa y no calculada de la mejor forma para asistir al Tribunal de Justicia a este respecto.

las provincias vascas fueron desestimados el 28 de julio de 2011 (asuntos acumulados C-471/09 P a C-473/09 P; asuntos acumulados C-474/09 P a C-476/09 P; véase también el CP nº 78/11).

³ Sentencia Comisión/España (asuntos acumulados C-485/03 a C-490/03).

La Sra. Sharpston considera que la necesidad de recuperar las ayudas controvertidas debe apreciarse de acuerdo con las Directrices sobre ayudas regionales de 1998. A su juicio, el «requisito del efecto incentivador» previsto en dichas Directrices permite que no se recupere sólo la ayuda con respecto a la cual se demuestre que su solicitud se presentó antes de iniciarse la ejecución del proyecto de inversión.

La Abogado General examina a continuación la aplicabilidad de la norma de minimis, ⁴según la cual las medidas de ayuda no tenían que notificarse a la Comisión si, en particular, la ayuda total concedida a cualquier empresa no excedía de 100.000 euros brutos (o ESB)⁵ en un período de tres años. Al proceder a la recuperación de las ayudas en forma de reducción de la base imponible en favor de empresas de reciente creación, las autoridades españolas dedujeron inicialmente 100.000 euros por período de tres años de la cantidad que debía recuperarse de cada beneficiario. La Abogado General considera que las autoridades españolas no estaban facultadas para actuar de ese modo.

En algunos casos, España redujo inicialmente la cantidad que pretendía recuperar mediante la aplicación con carácter retroactivo de determinadas deducciones fiscales establecidas por la normativa tributaria. La Comisión estima que España debe recuperar también este dinero. A este respecto, la Abogado General señala que no se ha afirmado que tales deducciones formaran parte de cualquiera de los regímenes consistentes en un crédito fiscal considerados ayudas de Estado ilegales. No se mencionaban en las Decisiones de 2001 ni en la sentencia de 2006, y la supuesta infracción en el presente asunto es no haber ejecutado esta sentencia. En consecuencia, dilucidar si las deducciones fueron correctamente concedidas de acuerdo con la normativa nacional es una cuestión que está excluida del ámbito del presente procedimiento.

⁴ Artículo 2 del Reglamento (CE) n° 69/2001 de la Comisión, de 12 de enero de 2001, relativo a la aplicación de los artículos 87 y 88 del Tratado CE a las ayudas de minimis (DO L 10, p. 30), sustituido posteriormente.

⁵ Equivalente en subvención bruta.

A la luz de estas conclusiones, la Abogado General estima que debía recuperarse, en números redondos, la cantidad principal total de 322 millones de euros en la fecha en que se dictó la sentencia de 2006, aproximadamente un 10 % menos de los 358 millones de euros indicados por la Comisión. La Sra. Sharpston propone asimismo que el Tribunal de Justicia considere que el importe de los intereses devengados sea también un 10 % menos de las cifras dadas por la Comisión. Aproximadamente un 14 % del total se había recuperado en el momento en que se interpuso el presente recurso. El restante 86 % se recuperó tras iniciarse este procedimiento, entre septiembre de 2011 y octubre de 2013.

En lo que atañe a la sanción económica por este incumplimiento, la Abogado General Sharpston considera que la imposición del pago de una suma a tanto alzado es adecuada como medida disuasoria. Tanto la cuantía de las ayudas ilegales de que se trata como la demora en su recuperación son considerables, y parece que las autoridades españolas han dedicado una gran cantidad de tiempo y de energía a intentar aménorar las cantidades que debían recuperarse, a menudo aportando detalles excesivos que entrañaban más dilaciones. A la hora de determinar la cuantía de la sanción, la Abogado General examina las directrices de la Comisión y las sentencias anteriores del Tribunal de Justicia en casos análogos, sin encontrar ningún enfoque común entre unas y otras.

En atención a todas estas consideraciones, la Abogado General propone al Tribunal de Justicia que imponga a España el pago de una suma a tanto alzado de 50 millones de euros. La Sra. Sharpston no atisba ninguna razón convincente para aumentar o reducir esta cantidad. Se trata de una suma considerable –mayor que cualquier otra suma a tanto alzado impuesta anteriormente por el Tribunal de Justicia–, que probablemente tendrá un fuerte efecto disuasorio en todos los Estados miembros, sin que sea necesario incrementarla. Con todo, la infracción es grave, tratándose de ayudas de Estado de importes más elevados que los controvertidos en asuntos similares anteriores, y es de tal gravedad como

para afectar al comercio entre los Estados miembros durante un período de tiempo considerable. De hecho, la recuperación no comenzó a llevarse a cabo de forma significativa hasta que pasaron más de cuatro años desde la sentencia de 2006.

NOTA: Las conclusiones del Abogado General no vinculan al Tribunal de Justicia. La función del Abogado General consiste en proponer al Tribunal de Justicia, con absoluta independencia, una solución jurídica al asunto del que se ocupa. Los jueces del Tribunal de Justicia comienzan ahora sus deliberaciones sobre este asunto. La sentencia se dictará en un momento posterior.

NOTA: El recurso por incumplimiento, dirigido contra un Estado miembro que ha incumplido sus obligaciones derivadas del Derecho de la Unión, puede ser interpuesto por la Comisión o por otro Estado miembro. Si el Tribunal de Justicia declara que existe incumplimiento, el Estado miembro de que se trate debe ajustarse a lo dispuesto en la sentencia con la mayor brevedad posible. Si la Comisión considera que el Estado miembro ha incumplido la sentencia, puede interponer un nuevo recurso solicitando que se le impongan sanciones pecuniarias. No obstante, en caso de que no se hayan comunicado a la Comisión las medidas tomadas para la adaptación del Derecho interno a una directiva, el Tribunal de Justicia, a propuesta de la Comisión, podrá imponer sanciones en la primera sentencia.

Documento no oficial, destinado a los medios de comunicación y que no vincula al Tribunal de Justicia.

El texto íntegro de las conclusiones se publica en el sitio CURIA el día de su presentación

*Contactos con la prensa: Amaranta Amador Bernal
(+352) 4303 3667*

*Las imágenes de la lectura de las conclusiones se encuentran disponibles en «Europe by Satellite»
(+32) 2 2964 106.*

Comunicado de prensa nº 22/14, de 27 de febrero, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sobre la Sentencia del asunto C-82/12, relativa al Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos

El Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos es contrario al Derecho de la Unión

No procede limitar en el tiempo los efectos de esta sentencia, ya que el Gobierno español y la Generalitat de Catalunya no obraron de buena fe al mantener este impuesto en vigor durante más de diez años

La Directiva sobre los impuestos especiales¹ afecta en particular a los hidrocarburos, como las gasolinas, el gasóleo, el fuelóleo y el queroseno. Esta Directiva fija las reglas relativas a la percepción de impuestos especiales en la Unión, con el fin de evitar que los impuestos indirectos suplementarios obstaculicen indebidamente los intercambios. No obstante, la Directiva prevé que los hidrocarburos puedan estar sujetos a impuestos indirectos distintos del impuesto especial armonizado establecido por dicha Directiva, cuando se cumplen dos requisitos cumulativos.² Por un lado, el gravamen debe perseguir una o varias finalidades específicas. Por otro, debe respetar las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.

Basándose en esta posibilidad prevista por la Directiva, España estableció el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos («IVMDH»). Este impuesto estaba destinado a financiar las nuevas competencias transferidas a

¹ Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1), en su versión modificada. Desde el 1 de abril de 2010, la Directiva 92/12 ha sido derogada y sustituida por la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12).

² Artículo 3, apartado 2, de la Directiva.

las Comunidades Autónomas en materia sanitaria, además de actuaciones medioambientales en su caso. EL IVMDH estuvo en vigor³ en España entre el 1 de enero de 2002 y el 1 de enero de 2013, fecha en la que se integró en el impuesto especial sobre los hidrocarburos.⁴

Transportes Jordi Besora, S.L., empresa de transporte de mercancías establecida en la Comunidad Autónoma de Cataluña, abonó, en condición de consumidor final, un importe de 45.632,38 euros en concepto del IVMDH adeudado en relación con los ejercicios fiscales comprendidos entre 2005 y 2008. Al considerar dicho impuesto contrario a la Directiva, esta empresa reclamó la devolución del importe abonado. En este marco, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña ha preguntado al Tribunal de Justicia si el IVMDH es compatible con la Directiva sobre los impuestos especiales.

En su sentencia de hoy, **el Tribunal de Justicia declara que el IVMDH es contrario a la Directiva sobre los impuestos especiales.**

En efecto, el Tribunal de Justicia considera que tal impuesto carece de finalidad específica en el sentido de la Directiva. Según el Tribunal de Justicia, para ser específica, una finalidad no debe ser exclusivamente presupuestaria. En el presente caso, los rendimientos del IVMDH han sido afectados a las Comunidades Autónomas para que éstas financien el ejercicio de algunas de sus competencias. Pues bien, el aumento de la autonomía de un ente territorial mediante el reconocimiento de una potestad tributaria constituye un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo, constituir una finalidad específica. Por otro lado, el hecho de que los ingresos del IVMDH deban estar obligatoriamente afectados, en virtud de la normativa nacional, a atender gastos en materia sanitaria resulta de una mera modalidad de organización interna del presupuesto español, y por tanto, no basta para

considerar que el impuesto tiene finalidad específica. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse específica, lo que privaría al impuesto indirecto armonizado por la Directiva de todo efecto útil.

Según el Tribunal de Justicia, para considerar que persigue una finalidad específica, el IVMDH debería tener por objeto, por sí mismo, garantizar la protección de la salud y del medioambiente. Tal sería el caso, en particular, si los rendimientos de dicho impuesto debieran utilizarse obligatoriamente para reducir los costes sociales y medioambientales vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos que grava dicho impuesto, de tal modo que existiera un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto en cuestión. Sin embargo, las Comunidades Autónomas deben afectar los rendimientos del IVMDH a los gastos sanitarios en general, y no a los vinculados específicamente al consumo de los hidrocarburos gravados. Ahora bien, tales gastos generales pueden financiarse mediante los rendimientos de toda clase de impuestos.

Además, la norma española no establece ningún mecanismo de afectación predeterminada a fines medioambientales de los rendimientos del IVMDH. En este caso, no puede considerarse que dicho impuesto tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la protección del medioambiente, a menos que su estructura (en particular, el hecho imponible o el tipo de gravamen) esté concebida de tal modo que disuada a los contribuyentes de utilizar hidrocarburos o que fomente el uso de otros productos cuyos efectos sean menos nocivos para el medioambiente. Sin embargo, éste no es el caso en el presente litigio.

La Generalitat de Catalunya y el Gobierno español han solicitado al Tribunal de Justicia que limite los efectos en el tiempo de la presente sentencia en el supuesto de que declare que el IVMDH es contrario al Derecho de la Unión. Ponen de manifiesto, en particular, que el IVMDH ha dado lugar a una gran cantidad de litigios y que la obligación de devolver dicho impuesto, cuyo rendimiento alcanzó alrededor de trece mil millones de euros entre 2002 y 2011, pone en peligro la fi-

³ Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

⁴ Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

nanciación de la sanidad pública en las Comunidades Autónomas.

El Tribunal de Justicia recuerda que la limitación en el tiempo de los efectos de una sentencia es una posibilidad excepcional que sólo se abre a partir del momento en que se cumplen dos requisitos, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves. En el presente caso, el Tribunal de Justicia considera que no puede admitirse que la Generalitat de Catalunya y el Gobierno español hayan actuado de buena fe al mantener el IVMDH en vigor durante un período de más de diez años. El Tribunal de Justicia deduce de ello que no procede limitar en el tiempo los efectos de la sentencia. En efecto, el Tribunal de Justicia ya se había pronunciado en el año 2000 sobre un impuesto con características análogas a las del IVMDH.⁵ Además, en 2001, la Comisión había informado a las autoridades españolas de que la introducción de dicho impuesto sería contraria al Derecho de la Unión. Por otro lado, en 2003 (el año siguiente a la entrada en vigor del IVMDH), la Comisión inició un procedimiento de incumplimiento contra España en relación con dicho impuesto.

El Tribunal de Justicia recuerda que, según reiterada jurisprudencia, las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación en el tiempo de los efectos de esa sentencia. Si ello no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son éstas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia en el tiempo basándose únicamente en consideraciones de este tipo redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que la normativa fiscal de la Unión confiere a los contribuyentes.

NOTA: La remisión prejudicial permite que los tribunales de los Estados miembros, en el contexto

de un litigio del que estén conociendo, interroguen al Tribunal de Justicia acerca de la interpretación del Derecho de la Unión o sobre la validez de un acto de la Unión. El Tribunal de Justicia no resuelve el litigio nacional, y es el tribunal nacional quien debe resolver el litigio de conformidad con la decisión del Tribunal de Justicia. Dicha decisión vincula igualmente a los demás tribunales nacionales que conozcan de un problema similar.

Documento no oficial, destinado a los medios de comunicación y que no vincula al Tribunal de Justicia.

El texto íntegro de la sentencia se publica en el sitio CURIA el día de su pronunciamiento

Contactos con la prensa: Amaranta Amador Bernal (+352) 4303 3667

Las imágenes del pronunciamiento de la sentencia se encuentran disponibles en «Europe by Satellite» (+32) 2 2964 106

⁵ Sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co (C-437/97).

Resumen ejecutivo del informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español de febrero de 2014

1. Marco general de la reforma del sistema tributario.

- La Comisión de Expertos nombrada por Acuerdo del Gobierno español de 5 julio de 2013 para la reforma del sistema tributario ha realizado un análisis amplio de ese sistema, es decir, incluyendo tanto los impuestos como las cotizaciones sociales, con el fin de preparar un conjunto de propuestas de reforma.
- De ese análisis se deduce que la ratio de ingresos públicos sobre PIB se ha reducido sustancialmente en España durante la crisis, situándose ahora entre las más bajas de la Unión Europea. Esa reducción se manifiesta, sobre todo, en un menor peso relativo de la imposición indirecta, aunque también la imposición directa es algo inferior a los valores medios europeos. Sin embargo, el peso relativo de las cotizaciones sociales es superior y, además, recae sobre los empresarios en mayor medida que en otros países.
- Hay que destacar que España presentaba en 2011 el menor peso de la imposición del consumo sobre PIB de todos los países de la UE, lo que se reflejaba tanto en una menor recaudación por IVA como por impuestos especiales. También la imposición medioambiental es claramente inferior en España a la media europea, con tipos implícitos más reducidos sobre la energía. Por su parte, la imposición sobre la propiedad tiene un peso relativo algo superior en España, pero con una composición distinta. España presenta un menor peso de la imposición recurrente sobre la propiedad inmobiliaria, lo que se compensa con una mayor imposición sobre las transacciones.
- En ese contexto, España se caracteriza, sin embargo, por mantener unos tipos legales de los principales impuestos (IVA, IRPF, Sociedades) iguales o superiores a la media de la

UE, pero el efecto de las exenciones, deducciones y tipos especiales más reducidos, además probablemente de la ocultación fiscal, genera unas mermas de recaudación muy elevadas y unas fuertes distorsiones sobre la eficiencia y la equidad claramente perceptibles.

- La reforma fiscal que propone la Comisión puede jugar un papel relevante en el proceso de ajuste de la economía y en la mejora de su potencial de crecimiento a medio plazo. Para ello, se considera que la reforma debe, en primer término, coadyuvar al proceso de consolidación fiscal y, en segundo lugar, inducir una mejora de la competitividad de la economía, el incremento del ahorro y el aumento del empleo.
- Para lograr sus propósitos la reforma debe tener en cuenta el especial contexto macroeconómico en el que se enmarca. En concreto, la economía española se ha caracterizado recientemente por un proceso de ajuste de los desequilibrios acumulados en la fase anterior de expansión, desequilibrios agravados por errores de política económica, que terminó bruscamente con el final de la burbuja inmobiliaria. Ese brusco final, agravado por la crisis de la deuda soberana que afectó a casi toda Europa y por los problemas estructurales de nuestra economía, le ha llevado a una situación sin precedentes con unos niveles de paro y de déficit público desconocidos hasta ahora en nuestro país.
- El progreso alcanzado ya en la corrección de esos desequilibrios ha sido significativo, pero se encuentra todavía lejos de su final, sobre todo en lo que se refiere al empleo, al desapalancamiento del sector privado y a la consolidación fiscal, circunstancias que seguirán ejerciendo presiones negativas sobre el crecimiento económico en los próximos años. En una perspectiva de medio y largo plazo, la economía española deberá hacer frente, además, al reto que supone el envejecimiento de su población.

- En todo caso, la reforma fiscal deberá ser compatible con las proyecciones de déficit público del Gobierno español en la Actualización del Programa de Estabilidad del Reino de España de 2013, donde se establecía que la ratio de ingresos públicos sobre PIB se mantendría constante en el entorno del 37%-38% en el horizonte de 2016, mientras que los gastos públicos se reducirían desde el 43,3% de 2013 hasta un 39,7% para 2016, es decir 3,6 puntos de porcentaje sobre el PIB en tres años. Por tanto, el esfuerzo de consolidación fiscal parece que se concentrará especialmente en el ámbito del gasto público, pero resulta importante subrayar también que el mantenimiento de la ratio de ingresos fiscales sobre PIB en el entorno del 37%-38% constituye de por sí un importante reto, porque el proceso de consolidación fiscal y de desapalancamiento presionará sobre la demanda interna limitando, por tanto, su capacidad recaudatoria. Además, porque aunque la mejoría del ciclo económico impulse el crecimiento de la recaudación, ese crecimiento difícilmente supondrá la vuelta a los elevados ingresos impositivos ligados de modo muy directo al boom de la construcción. Por ello las estimaciones de impacto recaudatorio de la reforma se han efectuado sobre bases muy prudentes.
- Los Organismos internacionales (Unión Europea, Fondo Monetario Internacional y OCDE, especialmente) han hecho recomendaciones de gran interés para la reforma tributaria. Entre otras, la primera que la consolidación fiscal se considere tarea prioritaria para la reforma. La segunda, que la revisión del sistema tributario busque un aumento del peso relativo de la imposición indirecta, ampliando el número de bienes y servicios sometidos al tipo general del IVA y elevando los impuestos medioambientales, al considerar que los impuestos directos disminuyen las posibilidades efectivas de crecimiento económico. La tercera, que se reduzcan fuertemente las exenciones, deducciones, regímenes especiales y reducciones en todos los tributos. La cuarta, que se aumente sustancialmente la imposición sobre el valor patrimonial de los bienes inmuebles, reduciendo al mismo tiempo los impuestos que recaen sobre la transmisión de esos bienes. La quinta, que se reduzcan las cotizaciones sociales para mejorar el empleo. La sexta, que se intensifique la lucha contra la economía informal y el trabajo no declarado.
- Siguiendo esas recomendaciones, la Comisión ha propuesto una reforma que trata de cumplir rigurosamente con los compromisos de consolidación presupuestaria. Para ser compatible con este programa de ajuste, la Comisión entiende que la reforma fiscal debe ser neutral ex ante en términos recaudatorios, pero afectando con intensidad a la estructura y composición de los impuestos. Pero ex post la reforma deberá también tener claros efectos positivos sobre la producción y el empleo y coadyuvar positivamente a la reducción del déficit público.
- Por otra parte, la Comisión ha tratado con sus propuestas de desplazar la carga tributaria desde la imposición directa hacia la indirecta, porque de ese modo la reforma intensificará sus efectos positivos sobre la eficiencia, la capacidad de competir y el crecimiento y el nivel de empleo de la economía española.
- Además, la Comisión ha dirigido sus propuestas a la recomposición de las bases de todos los tributos, limitadas hoy por numerosas exenciones, bonificaciones y deducciones de toda clase que han reducido notablemente la elasticidad de los impuestos para seguir el crecimiento de la producción y que han dirigido sus posibles incentivos hacia objetivos equivocados y perturbadores de la eficiencia de la economía, influyendo muy negativamente sobre la producción y el empleo.
- Finalmente, la Comisión ha pretendido que los ahorros recaudatorios que los planteamientos anteriores implican reviertan de inmediato sobre los contribuyentes españoles

a través de rebajas sustanciales en las tarifas de los impuestos directos y, en su caso, de las cotizaciones sociales, como estímulo general y no discriminatorio para una mayor eficiencia económica y para el impulso de la producción y del empleo.

- La Comisión propone una reforma impositiva articulada en dos bloques diferentes. El primero de ellos plantea una reforma de las principales figuras impositivas, neutral ex ante desde el punto de vista recaudatorio y sin reducciones sustanciales en las cotizaciones sociales. El segundo bloque propone una apreciable reducción de las cotizaciones sociales de los empleadores que se compense con incrementos adicionales y equivalentes de la imposición indirecta, proceso conocido como "devaluación fiscal".
- Para comprobar la viabilidad de sus propuestas la Comisión ha solicitado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) una valoración del impacto recaudatorio de la reforma y a los servicios del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (MHAP) una simulación del impacto que estos cambios podrían implicar para las principales variables macroeconómicas. En concreto, se han solicitado a los servicios del Ministerio simulaciones para dos posibles líneas de reforma: la primera, el cambio de composición de la cesta de impuestos del primer bloque antes comentado y, la segunda, la referida a la devaluación fiscal.
- En relación con la primera línea de reforma se ha valorado el efecto recaudatorio de los cambios propuestos en la clasificación de bienes y servicios sometidos actualmente al tipo reducido del IVA, así como de las modificaciones en buena parte de la imposición medioambiental. Según los cálculos de la AEAT, el conjunto de esos cambios podrían generar un crecimiento ex ante de recaudación en torno a 1 punto porcentual de PIB. Seguidamente se ha supuesto que ese aumento de recaudación se utiliza para financiar los cambios en el Impuesto sobre

Sociedades, impuestos patrimoniales y, sobre todo, IRPF. En concreto, se ha calibrado un descenso de la tarifa y una mejora de las bases de este último que, junto con las rebajas en el tipo de gravamen y demás reformas en la imposición sobre sociedades y en la imposición patrimonial, lleve a una pérdida total de ingresos ex ante exactamente equivalente a 1 punto porcentual de PIB, para que la valoración ex ante de la recaudación quede compensada en términos de PIB, que es precisamente lo previsto por el Gobierno en el Programa de Estabilidad del Reino de España.

- En su conjunto, se ha simulado posteriormente en el modelo macroeconómico del MHAP (modelo REMS) un incremento de la imposición sobre el consumo de 1 punto porcentual de PIB, que sirva para financiar una reducción de la imposición sobre el capital de 0,3 puntos de PIB y de la imposición directa sobre las familias de 0,7 puntos de PIB. Los resultados del modelo REMS señalan que la reforma tendría un efecto positivo sobre el PIB de hasta un 0,3% en acumulado de tres años; del empleo, de hasta un 0,2% en el mismo período, y también sobre la recaudación, lo que permitiría una ligera reducción del déficit público.
- Respecto a la segunda línea de reforma, es decir, respecto a la devaluación fiscal, se ha valorado una reducción de 3 puntos en las cotizaciones sociales, lo que implica un efecto negativo recaudatorio ex ante de alrededor de 1 punto de PIB. En paralelo, se ha simulado un incremento de la imposición sobre el consumo que compense exactamente ese efecto negativo recaudatorio ex ante sobre las cotizaciones, por lo que esta simulación viene a ser de magnitud similar a la realizada anteriormente respecto a la primera línea de reforma. Sus resultados muestran que la devaluación fiscal así planteada tendría un efecto positivo tanto sobre el PIB, de hasta un 0,7% en acumulado de tres años, como del empleo, de hasta un 0,7% en el mismo período, y en la recaudación. El

efecto positivo sobre la recaudación y sobre el PIB permitiría en este caso una reducción del peso relativo del déficit público.

- La Comisión considera que, en todo caso, es al Gobierno a quien corresponde establecer el ritmo temporal y la composición de la reforma a la vista de la evolución de la coyuntura y de la consolidación presupuestaria.

Seguidamente se describen algunas de las más importantes propuestas de reforma contenidas en este Informe.

2. Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

- El impuesto español sobre la renta de las personas físicas se caracteriza actualmente por la existencia de tipos marginales elevados y excesivo número de tramos en su tarifa, numerosas exenciones y deducciones en su estructura y falta de neutralidad en el cómputo de los distintos rendimientos gravados y en el tratamiento de los distintos instrumentos de ahorro.
- La reforma pretende una reducción de las exenciones y deducciones existentes y una ampliación de la definición de la base del impuesto que permita una reducción de los tipos de la tarifa, así como una simplificación de la misma. La disminución de los tipos de este impuesto reducirá sus efectos distorsionadores lo que, que combinado con esa importante ampliación de su base, mejorará su equidad horizontal y ayudará a compensar las pérdidas recaudatorias producidas por la reducción de la tarifa. En paralelo, la reforma deberá favorecer el ahorro y la neutralidad ante su materialización en activos reales o financieros.
- La Comisión propone la eliminación de algunas de las exenciones existentes en la actualidad. Entre otras, la exención parcial que afecta a los dividendos y participaciones en beneficios, la relativa a los ingresos procedentes de riesgo de cobertura del tipo de interés variable de los préstamos hipotecarios, la que afecta a la entrega por la empresa a los trabajadores de sus propias acciones o de acciones de otras empresas a precios por debajo del mercado y la que se refiere a las cantidades satisfechas por la empresa para el seguro de enfermedad del trabajador por existir una sanidad pública gratuita.
- Los rendimientos irregulares o plurianuales que se generen en más de dos años están gravados hoy previa una reducción en su cuantía que pretende evitar el exceso de gravamen que acumula una tarifa progresiva anual al aplicarse a bases plurianuales. Como propone una disminución de la tarifa progresiva, la Comisión propone también otra disminución de la cuantía de la reducción citada.
- Para ampliar la base del impuesto y poder compensarla posteriormente con la reducción de sus tipos de gravamen, se propone que la actual reducción en la base por rendimientos del trabajo se fije en una cuantía única que sirva para compensar, sin justificante alguno, los gastos que efectúe el trabajador como consecuencia de su trabajo.
- Las propuestas de la Comisión pretenden la exclusión del ámbito del IRPF de los rendimientos meramente imputados por bienes inmuebles, pero previamente hay que poner en marcha un mejor sistema de las actuales valoraciones catastrales y una profunda reforma del Impuesto de Bienes Inmuebles (IBI). Mientras ese nuevo IBI no esté en funcionamiento hay que ampliar la base del IRPF y mejorar su neutralidad frente a la vivienda en propiedad o en alquiler. Por eso se propone que se incorporen al IRPF todos los rendimientos de los bienes inmuebles, ya sean imputados o reales, incluidos los de la vivienda habitual en propiedad. También se propone que todos los rendimientos procedentes de los inmuebles queden gravados en el IRPF dentro de la base del ahorro y no en la tarifa progresiva, equilibrándose así su tratamiento fiscal con el de los rendimientos

procedentes del capital mobiliario. Una vez reformado el IBI, se propone la supresión en el IRPF de todos los rendimientos imputados.

- En el caso de los rendimientos de actividades económicas se propone la supresión del método objetivo de estimación de esos rendimientos - habitualmente conocido como "estimación por módulos"- por considerarlo origen de importantes bolsas de fraude. Asimismo, se propone mantener el método directo de estimación simplificada, pero aplicándolo exclusivamente a actividades de un volumen anual de operaciones muy reducido.
- La Comisión plantea mantener el actual sistema dual de definición de base imponible, compuesta por una base general gravada mediante tarifa progresiva y una base del ahorro gravada mediante tipo único. Propone también, como ya se ha expuesto, una delimitación distinta de ambas bases, incluyendo en la base del ahorro la totalidad de los rendimientos inmobiliarios que actualmente se gravan por la tarifa general progresiva. La base del ahorro incluiría así los rendimientos de los capitales inmobiliarios, los rendimientos de los capitales mobiliarios y las ganancias y pérdidas patrimoniales, lográndose con ello una mayor neutralidad en el tratamiento de los rendimientos de los activos en los que se materializa el ahorro. Finalmente, se propone que las ganancias y pérdidas de capital puedan compensarse con todos los rendimientos de capital, aunque esa compensación se limite temporalmente para evitar una carga excesiva sobre la recaudación.
- También se propone eliminar la corrección por inflación que en la actualidad se aplica en el cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales de los inmuebles, dado que tal corrección no se aplica ni en los depósitos a plazo ni en los restantes activos mobiliarios. La Comisión propone también que se elimine la separación actual entre plusvalías según su plazo de generación.

- En cuanto al ahorro a largo plazo, la Comisión cree necesario mantener el actual tratamiento fiscal de los fondos de pensiones, dado el fuerte ritmo de envejecimiento de la población de nuestro país, la reciente reforma del sistema de pensiones y la ausencia de sistemas de pensiones privados alternativos de carácter obligatorio. Al objeto de ampliar la competencia entre activos destinados a tal fin, se propone, igualmente, extender el tratamiento aplicado a los planes de pensiones a las cuentas de ahorro que cumplan con los requisitos de indisponibilidad y asignación de estas instituciones. Asimismo, se propone unificar los límites de la deducibilidad fiscal de las aportaciones, pero no de la financiera, acomodando gradualmente su cuantía a las que actualmente se admiten en los países de nuestro entorno.
- La Comisión propone revisar la cuantía de los mínimos personales y familiares existentes en la actualidad, especialmente para hijos menores de tres años en el caso de que ambos padres trabajen fuera de su domicilio. Esta propuesta tiene como objetivo contrarrestar la reducida tasa de natalidad así como facilitar el equilibrio entre vida laboral y familiar.
- En cuanto a las deducciones existentes, se propone la eliminación en un plazo suficientemente largo de la deducción por los préstamos para financiar la vivienda habitual de quienes la adquirieron antes de la desaparición de ese régimen fiscal.
- Asimismo, se propone una revisión en profundidad de las deducciones aplicadas por las CCAA con el objetivo de lograr una mayor simplificación y evitar distorsiones para la unidad de mercado.
- Finalmente la Comisión propone que se introduzca una deducción especial en la cuota del IRPF en favor de los rendimientos de trabajo y calculada de forma que no soporten el impuesto quienes obtengan unos

rendimientos reducidos y aunque se vean obligados a efectuar declaración por este impuesto. Al mismo tiempo la Comisión propone reducir los límites actuales de la obligación de declarar al objeto de lograr un mejor control del fraude.

- En relación con la tarifa general del IRPF, la Comisión propone la reducción del número de sus tramos, hasta un máximo de cuatro, en línea con las tendencias europeas de tributación. También propone reducir sustancialmente el tipo aplicable al primer tramo de la tarifa y de sus tipos marginales máximos, que no deberían superar los existentes en la media de los países de la Unión Europea. En cuanto a la tarifa del ahorro, la Comisión propone un tipo único, que debería alinearse con el tipo del primer tramo de la tarifa general.

3. Reforma del Impuesto sobre Sociedades (IS).

- El Impuesto sobre Sociedades español se caracteriza en la actualidad por la existencia de tipos de gravamen nominales elevados que coexisten con tipos efectivos reducidos para las empresas que son capaces de optimizar las numerosas deducciones que contiene el tributo. Al mismo tiempo, la existencia de dos tipos de gravamen y dos regímenes impositivos en función del volumen del negocio, genera desincentivos al crecimiento de las empresas, con consecuencias negativas para la productividad de la economía. Además, el impuesto sigue manteniendo su sesgo tradicional en favor del endeudamiento de las empresas, dado el trato favorable que recibe la financiación mediante deuda frente a la emisión de capital. Finalmente, sus deducciones generan elevados costes recaudatorios sin apenas efectos positivos sobre la economía nacional.
- La filosofía de la Comisión respecto a la reforma del Impuesto sobre Sociedades es también la de eliminar algunos de los beneficios fiscales existentes para permitir una re-

ducción significativa de los tipos legales del impuesto, que son muy relevantes para incentivar tanto la inversión doméstica como la extranjera, en particular en un contexto de fuerte y creciente competencia internacional. El objetivo es aproximar los tipos efectivos de gravamen a los tipos legales, de forma que se faciliten las decisiones de inversión y se impidan estrategias empresariales decididas por motivaciones fiscales.

- La propuesta básica de la Comisión a este respecto es la de reducir el tipo nominal del impuesto de manera significativa, desde el 30% actual, que se encuentra entre los más elevados de los países de nuestro entorno, hasta los alrededores del 20%. Pero esa reducción debería efectuarse por etapas, con una posición intermedia situada quizá en las proximidades del 25%. En paralelo, debería suprimirse el régimen especial de las empresas de reducida dimensión existente hoy, pues suele tener efectos muy negativos sobre la productividad, dado que supone un desincentivo para el crecimiento de las empresas, lo que les impide beneficiarse de las economías de escala.
- Como complemento a la limitación de los gastos financieros recientemente aprobada por el Gobierno, la Comisión ha analizado distintas vías para reducir de forma gradual el sesgo al endeudamiento a que incita el Impuesto sobre Sociedades. A tales efectos la Comisión propone considerar como fiscalmente no deducible el importe de los gastos financieros netos que se deriven de un exceso de endeudamiento sobre el equilibrio entre fondos propios y deudas respecto al total de los activos. En paralelo, propone que se establezca un umbral de deducibilidad fiscal de los gastos financieros netos que quizá podría fijarse, como máximo, en un millón de euros.
- La Comisión propone también que se efectúe una revisión en profundidad de los actuales coeficientes fiscales de amortización con la finalidad de conseguir su simplifica-

ción y su mejor ajuste a la vida útil de los activos. Hasta que esta revisión se lleve a efecto, la Comisión considera que debería prorrogarse la actual limitación de las amortizaciones al 70 por 100 de los coeficientes máximos. En esa misma línea la Comisión propone la supresión de los vigentes regímenes de libertad de amortización y de amortización acelerada. Asimismo, dado que el Impuesto sobre Sociedades es más generoso que la norma contable en relación a la posibilidad de amortización del fondo de comercio y del inmovilizado intangible de vida útil indefinida, propone establecer con carácter permanente un porcentaje de deducción reducido, para ambos supuestos.

- También propone la Comisión que las pérdidas contables no realizadas no sean objeto de deducción en el impuesto hasta su efectiva realización por amortización, enajenación o baja del activo correspondiente.
- En relación con las deducciones, la Comisión propone establecer una tributación mínima en el régimen de exención para evitar la doble imposición internacional por el impuesto extranjero que grave a la entidad participada. Esa tributación mínima podría fijarse a través del nivel del tipo impositivo, pudiendo servir de referencia el tipo más bajo del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea, que se sitúa hoy en el 10 por 100. Se propone, además, la supresión de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, la deducción por inversión de beneficios, la deducción por inversiones medioambientales, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y las deducciones por creación de empleo, entre otras de menor cuantía, por considerarlas poco eficientes para el logro de los objetivos que persiguen y suponer, sin embargo, un importante coste recaudatorio.

4. Reforma de la imposición sobre el patrimonio y sucesiones.

- La imposición sobre la propiedad es algo superior en España a la media comunitaria, si bien su composición es bastante distinta. España presenta un menor peso de la imposición recurrente sobre bienes inmuebles que se compensa con una mayor imposición sobre sus transacciones, además de otros impuestos sobre esa propiedad (Patrimonio). En concreto, la tributación sobre la riqueza adquiere diversas formas, que en España se plasman, en el ámbito de la imposición directa, en el Impuesto sobre el Patrimonio y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, además del ya citado Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) de carácter local. En el ámbito de la imposición indirecta, en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio la Comisión propone su eliminación definitiva, siguiendo la tendencia que se aprecia en otros países desarrollados y dados sus efectos negativos sobre el ahorro, sus reducidas recaudaciones y el hecho de que las posibilidades de planificación fiscal internacional para los patrimonios realmente elevados desvirtúan totalmente su posible contribución a la equidad del sistema tributario.
- La Comisión propone mantener el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones para mejorar la igualdad de oportunidades y favorecer la equidad del sistema. En concreto, se propone la creación de una tributación mínima por sucesiones en todo el territorio nacional. La Comisión considera que esa imposición mínima debería contar con una tarifa impositiva (mortis causa o inter vivos) que discrimine exclusivamente en función del grado de parentesco. Para mantener la progresividad del impuesto se debería establecer también un mínimo exento específico sobre la base. Los tipos impositivos deberían si-

tuarse en niveles reducidos y, conforme a las propuestas de la Comisión, dentro de un rango entre el 4% y el 10%.

- En paralelo, y en línea con la filosofía del resto de la reforma, la Comisión propone limpiar el impuesto de las reducciones existentes en la actualidad, tales como reducciones en la base por parentesco, reducción por cantidades percibidas por contratos de seguro de vida, reducción por adquisición de empresa individual, de un negocio profesional o por participaciones en entidades ("empresa familiar"), reducción por adquisición de la vivienda habitual de la persona fallecida salvo para en el caso de que se convierta en vivienda habitual del cónyuge superviviente, reducción por adquisición de bienes del patrimonio histórico artístico y otras similares. Para esas reducciones en unos casos se propone su eliminación y, en otros, un ajuste drástico de sus cuantías.
- En cuanto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la Comisión opina que este impuesto grava la transmisión de un bien ya gravado por el IVA, por lo que no lo considera eficiente al desincentivar la realización de transacciones. La Comisión, por tanto, propone una reducción de este impuesto hasta su desaparición al introducirse el nuevo IBI.

5. Reforma del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

- En 2011, la recaudación por IVA en porcentaje del PIB fue en España la más baja de los 27 países de la UE en términos relativos. Eso condujo a elevar el tipo general del impuesto, de modo que ahora ese tipo se sitúa ya en la media de la UE. Sin embargo, el efecto en España de los tipos reducidos y de las exenciones es uno de los más elevados de Europa en términos de merma de recaudación.
- Pero en el caso de las exenciones propiamente dichas el margen de maniobra es, sin

embargo, muy reducido, dado que la mayoría de estas exenciones vienen impuestas por la normativa comunitaria. En todo caso, la Comisión propone la eliminación de varias de esas exenciones y anima al Estado español a solicitar a la Unión Europea la modificación de las que no se encuentren adecuadamente justificadas.

- En cuanto a los tipos superreducidos, como estos se aplican en el caso español esencialmente a bienes de primera necesidad -en particular alimentos- su incremento afectaría muy negativamente a los segmentos de población económicamente más vulnerables. Desde luego la Comisión considera deseable plantearse, como objetivo a medio plazo, mover los bienes y servicios sometidos a los tipos reducidos y superreducidos hacia el tipo general, pero considera que el incremento de los tipos superreducidos, aplicables a esos bienes de primera necesidad, no resulta deseable salvo que al mismo tiempo se pudieran articular mecanismos de compensación a través de prestaciones a las rentas más bajas.
- Por ese motivo la Comisión ha centrado su análisis en los bienes y servicios sujetos actualmente al tipo reducido, al objeto de proponer su tributación al tipo general, pero planteando ciertas excepciones motivadas por claras razones de política económica. La primera de esas excepciones se refiere al IVA sobre la vivienda, no considerándose adecuada su sujeción al tipo general debido a las dificultades que introduciría en el proceso de liquidación del significativo stock de viviendas nuevas sin vender que existe actualmente en España, aparte de que supondría incrementar el peso de la imposición sobre las transacciones inmobiliarias, lo que se considera menos eficiente que la opción de gravar periódicamente su valor patrimonial.
- La segunda excepción es la relativa a los servicios turísticos, para los que la Comisión no considera adecuada su tributación al tipo general, pues perjudicaría gravemente la

competitividad de este sector, ya que los principales países competidores de España siguen manteniendo un tipo reducido para el gravamen de las actividades turísticas. La Comisión solo propondría el incremento del tipo aplicable al turismo combinándola con una reducción significativa de las cotizaciones sociales, lo que podría resultar muy beneficiosa para este sector, pues es fuertemente intensivo en mano de obra.

- Finalmente, la Comisión ha propuesto otra excepción en cuanto a la aplicación del tipo general a bienes y servicios sometidos hasta ahora al tipo reducido. Esa excepción se refiere a los servicios de transporte público, dado su impacto sobre la oferta de trabajo.
- La reforma que propone la Comisión se completa con la eliminación en este impuesto del régimen especial de recargo de equivalencia y una importante restricción en la utilización del régimen simplificado de estimación de bases, manteniéndolo exclusivamente para los sujetos pasivos con cifra de negocios muy reducida, al objetivo de eliminar las actuales bolsas de fraude que se generan por estos regímenes objetivos.

6. Reforma de los Impuestos Especiales y de la imposición medioambiental.

- Como se señaló con anterioridad, una de las características del sistema fiscal español es el reducido peso de los impuestos medioambientales y su compleja y asistemática regulación actual. Por ello, la Comisión ha prestado especial atención a la reforma de los impuestos especiales y medioambientales en España.
- Por lo que respecta a los impuestos especiales sobre tabaco y alcohol la Comisión propone que sus tipos de gravamen se revisen periódicamente para que se mantenga el peso del tributo respecto al precio de consumo pero, sobre todo, para equiparar gradualmente esos impuestos a los que rigen en

Europa, restringiendo los consumos que se consideren perjudiciales.

- El núcleo principal de la reforma que propone la Comisión en los impuestos medioambientales tiene necesariamente que fundamentarse en una modificación profunda de la fiscalidad sobre la energía, que fije las bases imponibles a partir de las emisiones potenciales de dióxido de carbono y del contenido energético de los correspondientes productos, garantizándose así la neutralidad del sistema fiscal en la elección por los consumidores de las diversas fuentes energéticas. Eso exige de una modificación a fondo del Impuesto sobre Hidrocarburos. En particular, la Comisión propone diversificar el impuesto sobre hidrocarburos en un gravamen sobre la energía y otro sobre el dióxido de carbono, de acuerdo con los criterios de la Propuesta de Directiva europea sobre la Fiscalidad Energética. Además, la Comisión propone equiparar el tipo del gasóleo al tipo de la gasolina en un período corto de tiempo, proponiendo también un cambio en el tipo impositivo y en las exenciones aplicables al carbón.
- Asimismo, la Comisión propone sustituir la actual base del Impuesto sobre la Electricidad, que ahora se refiere casi exclusivamente al importe facturado, por el número de kilovatios/hora consumidos, de modo que se incentive la eficiencia energética en el consumo. En paralelo, propone la supresión del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, lo que se compensaría con el incremento del mencionado impuesto sobre la electricidad y la integración en este último del canon por utilización de aguas continentales en la producción de energía eléctrica.
- Además la Comisión propone la reforma conjunta del impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y del impuesto sobre almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos.

- La Comisión propone igualmente la sustitución de los actuales Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica e Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, en la modalidad que grava los vehículos de tracción mecánica, por un nuevo Impuesto Ambiental sobre el Uso de Vehículos de Tracción Mecánica, que abarcaría una cuota municipal exigida conforme a criterios semejantes a los actuales, y otra ambiental, basada en las emisiones teóricas de dióxido de carbono.
 - La Comisión propone, igualmente, la eliminación de numerosos impuestos y cánones supuestamente ambientales establecidos por las CCAA y que, a juicio de la Comisión, carecen de esa justificación, como los impuestos sobre grandes superficies, canon eólico e impuesto sobre agua embalsada. En otros casos, se propone corregir la dispersión normativa existente, como en el caso los impuestos sobre emisiones atmosféricas distintas del CO₂, los cánones de vertidos y los impuestos sobre residuos.
 - Finalmente, la Comisión propone la supresión del impuesto sobre depósitos bancarios o, en todo caso, considerar indelegable este impuesto a las CC.AA. y también algunas correcciones en el actual impuesto sobre primas de seguros.
- 7. Reforma de las cotizaciones sociales. La devaluación fiscal.**
- Como ya se ha señalado, España se caracteriza por un sistema impositivo en el que el peso de las cotizaciones sociales es superior a la media de la UE y recae en mucha mayor medida sobre los empresarios. Una primera cuestión importante en esta reforma se refiere a la necesidad de aumentar la contributividad del sistema, como propone la Comisión. Pero, por otra parte, la Comisión propone también aproximar el actual sistema de cotizaciones a un auténtico impuesto sobre las nóminas salariales, con lo que quedaría aún más de manifiesto su carácter de impuesto directo sobre el trabajo.
 - En segundo término, y muy relevante a los efectos de esta Comisión, es el hecho de que las bonificaciones en la Seguridad Social suelen tener, en el mejor de los casos, un reducido efecto para generar empleo neto, sirviendo las más de las ocasiones solo para distribuir el trabajo entre distintos colectivos sociales. De ahí que la Comisión proponga que, en lugar de continuar aplicándose bonificaciones poco discriminadas en las políticas de empleo, se deba establecer una definición muy estricta respecto a tales bonificaciones, de modo que solo se apliquen a colectivos muy concretos y especialmente desfavorecidos en el mercado de trabajo, sobre los que no pueda incidirse con otros mecanismos más efectivos.
 - Finalmente, la principal cuestión que se suscita en relación con la reforma de las cotizaciones sociales es la relativa a la posibilidad de proceder a una reducción general de sus cuantías como medio de favorecer el empleo a través de la disminución del coste del factor trabajo para el empleador. Una política que resulta especialmente aconsejable en el caso de los países de la Eurozona, pues supone de facto una devaluación interna para mejorar su competitividad. En este sentido, dada la necesidad de reducir el déficit público, ésta reducción solo sería posible hoy en España si se compatibilizase con un incremento de otros impuestos, en particular los indirectos o medioambientales. Esta modificación podría mejorar la competitividad de las empresas, pero solo cuando no se produjese simultáneamente un incremento salarial vía indiciación o negociación colectiva, ni tampoco un aumento de los márgenes empresariales, lo que subraya la necesidad de llevar a término y finalizar las reformas estructurales pendientes tanto en el mercado de trabajo como en los mercados de productos y servicios. La Comisión es favorable a que se efectúe esta devaluación interna, con el doble objetivo de mejorar la competitividad de la economía española y eliminar un sesgo tradicional de la estructura tributaria española.

- Sin embargo, a juicio de la Comisión esta devaluación debería plantearse una vez que se hubiese dado solución al impacto de la reducción de las cotizaciones sociales sobre el sistema de financiación de la Seguridad Social. Esto último debería consistir en incorporar otras vías de financiación al sistema que garanticen su sostenibilidad o por sacar del ámbito estricto de la Seguridad Social algunas prestaciones cuyo componente contributivo sea percibido como menor, pasando a ser financiadas con la imposición general.
- Ha de advertirse igualmente que la Comisión considera que para lograr un efecto significativo sobre la competitividad, la devaluación fiscal debería implicar una reducción de las cotizaciones sociales significativa.

8. Lucha contra el fraude fiscal.

- La Comisión considera que el fraude fiscal es un fenómeno extraordinariamente perturbador que provoca una alteración muy negativa de la distribución de la renta y riqueza, con graves secuelas para la equidad. Esas alteraciones benefician exclusivamente a los defraudadores, un colectivo relativamente minoritario. En segundo lugar, el fraude genera una mala asignación de los recursos disponibles, haciendo más ineficiente la economía del país que lo padece. Las alteraciones en la competencia derivadas de las ventajas desiguales que otorga el fraude fiscal provocan asignaciones de recursos muy diferentes a las que se habrían producido en condiciones de cumplimiento tributario. Además el fraude reduce la recaudación esperada, obligando a utilizar otras fuentes de ingresos o elevando la tarifa de los tributos para aquellos que ya los pagan, lo cual supone reasignaciones de recursos no deseables y contrarias a una asignación óptima. Finalmente, el fraude fiscal produce una errónea estimación y valoración de indicadores básicos de la situación económica, tales como el volumen del PIB y sus tasas de crecimiento o la auténtica

cuantía del desempleo, con muy negativas consecuencias para el diseño de la política económica adecuada, lo que resulta especialmente grave en épocas de crisis.

- La Comisión considera que el fraude fiscal se combate tanto con medidas preventivas como con actuaciones represivas contra los defraudadores. Opina también que la mejor medida preventiva contra el fraude quizá fuese la de convencer al contribuyente de la existencia de una relación equilibrada entre impuestos soportados y bienes y servicios públicos recibidos, pero que la imposibilidad de exclusión en el consumo de bastantes bienes y servicios públicos permite actuar a muchos bajo la conocida hipótesis del "free rider", es decir, de quien "juega por libre", practicando el fraude en los impuestos y apropiándose así gratuitamente de los beneficios derivados del gasto público.
- Por ello la Comisión opina que la mejor medida para prevenir el fraude es la de reducir la utilidad que quien lo practica obtiene del fraude. Para ello hay que reducir los tipos de gravamen y la fuerte progresividad de algunas tarifas tributarias, huyendo de los tipos legales altos y de las tarifas fuertemente progresivas. Las propuestas de la Comisión respecto a la reducción de tarifas y tipos pueden coadyuvar notablemente a prevenir el fraude fiscal.
- La Comisión considera que otra de las mejores formas de luchar contra el fraude fiscal es conseguir una alta probabilidad de su descubrimiento, para lo que la Administración tributaria debería disponer de medios personales y materiales suficientes y, sobre todo, de instrumentos capaces de un tratamiento masivo y coordinado de la información.
- Un cuadro apropiado de sanciones también constituye un buen instrumento disuasorio del fraude fiscal, sobre todo si se orienta hacia los aspectos de estigma social que toda sanción debería suponer en una sociedad sana.

- En el caso concreto del IRPF las actuaciones contra el fraude que propone la Comisión se orientan en un triple sentido. En primer lugar, mediante el control patrimonial de los contribuyentes de capacidad más elevada ejercido directamente por la Administración a través un uso inteligente de sus bases masivas de datos sobre inmuebles, vehículos, capitales mobiliarios y transacciones financieras. En segundo término, por la supresión de los sistemas objetivos de estimación de bases. Finalmente, por la reducción de los límites de la obligación de declarar aunque luego resulten cuotas negativas.

- En el IVA la Comisión propone para luchar contra el fraude la eliminación del régimen simplificado de estimación de bases; la eliminación del recargo de equivalencia en el comercio minorista; la mejora del control cruzado de operaciones y una vigilancia más efectiva de las operaciones intracomunitarias.

- Finalmente la Comisión ha valorado también la posibilidad de establecer "recompensas tributarias" para que los usuarios de servicios personales de naturaleza doméstica y la ejecución de obras y la prestación de servicios en el ámbito del hogar y de la familia se sientan incentivados a exigir las facturas de tales servicios. Quizá esas recompensas, que pueden resultar muy costosas recaudatoriamente, podrían abarataarse mediante sistemas de loterías o sorteos, pero la Comisión duda de la eficacia real a medio y largo plazo de todos estos sistemas.

9. Imposición descentralizada, unidad de mercado y neutralidad fiscal.

- Las Comunidades Autónomas (CCAA) son responsables de una parte muy significativa del gasto público en España y participan en su financiación de modo también muy relevante en términos relativos, pues España es uno de los países de la OCDE con una descentralización más elevada. En paralelo las CCAA cuentan también con capacidades

normativas en la definición y regulación de los impuestos, que se concretan en la posibilidad de establecer tributos propios y en la cesión, total o parcial, de impuestos por parte de la Administración central sobre los que en algunos casos se concede capacidad legislativa.

- La Comisión ha recibido del Gobierno el encargo de analizar cómo puede afectar el actual sistema de financiación autonómica a la unidad del mercado interior o a la neutralidad económica, dejando para otra Comisión, que se nombrará seguidamente, el amplio tema de la financiación de las CCAA.

- La Comisión ha analizado, desde un planteamiento muy general, la situación actual de la descentralización fiscal en nuestro país y ha podido comprobar que la descentralización de gastos e ingresos públicos es muy elevada en España, tanto en el ámbito de los gastos como en el de los ingresos públicos, pues nuestro país se sitúa entre los primeros en gastos públicos descentralizados respecto a los países de la OCDE. En el caso de los ingresos públicos, la descentralización es todavía superior.

- Ha de subrayarse que en casi todos los países el nivel de descentralización es superior en los gastos que en los ingresos públicos. La descentralización de los ingresos públicos no se refiere solo a los porcentajes de ingresos que gestionan las Administraciones subcentrales sino también a los hechos imposables que pueden ser regulados y movilizables por estas Administraciones subcentrales. Por eso la Comisión ha analizado las facultades normativas de las CCAA en los tributos para establecer principios o parámetros para la descentralización tributaria.

- La descentralización de impuestos implica inevitablemente su diferenciación entre las distintas CC.AA. Esa diferenciación puede provocar perturbaciones en la unidad del mercado interior e, incluso, en las conductas

de los contribuyentes respecto al consumo, al ahorro y a su materialización en activos, a las inversiones empresariales e, incluso, respecto a la aceptación de riesgos económicos y a la localización de actividades y personas, todo lo cual puede suponer rupturas importantes del principio de neutralidad fiscal.

- Por las circunstancias anteriores, la descentralización impositiva encuentra su mejor campo de aplicación en impuestos que recaigan sobre perceptores finales de renta o, en caso de impuestos indirectos, en tributos que graven el consumo en su fase minorista. Esa descentralización resulta óptima cuando los bienes gravados carecen de movilidad, como ocurre con los inmuebles, pero resulta especialmente ineficiente cuando se aplica sobre bienes de alta movilidad, sobre actividades que tengan esa misma característica o sobre etapas de la producción-distribución distantes del consumidor final. Por eso la Comisión recomienda una cuidadosa valoración de las facultades normativas cedidas o que se cedan en el futuro a las CCAA y una mejora sustancial de la imposición sobre bienes inmuebles.
- En el caso del IRPF el nivel actual de cesión del 50% parece adecuado. Se considera, además, que los mejores instrumentos para ceder capacidad normativa en este impuesto son la tarifa y los mínimos personales y familiares, dada su elevada visibilidad para los ciudadanos, pero sin que la suma de la tarifa estatal y autonómica suponga tipos marginales más elevados que los propuestos como límite deseable por la Comisión.
- Sin embargo, la Comisión considera que deberían concederse mayores capacidades normativas a las CC.AA para establecer sistemas de copago sobre los servicios públicos de su competencia, mejorándose así sus capacidades de financiación de tales servicios.
- En el caso de los impuestos medioambientales la Comisión considera que muchos de los

creados con ese objeto no están ahora efectivamente justificados y generan, además, una notable dispersión legislativa con consecuencias muy negativas para la unidad del mercado interior y la neutralidad. Se propone, por tanto, una revisión en profundidad de esos impuestos, que incluye su eliminación en algunos casos. En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, la Comisión ha propuesto su eliminación general con argumentos que han valorado sus negativos efectos económicos y su desaparición en muchos países. En el caso del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la Comisión ha propuesto mantener su cesión a las CCAA, pero estableciendo unos mínimos y máximos de tributación.

- En cuanto a la gestión impositiva, existen argumentos sólidos para mantener un grado importante de centralización de la misma, sin perjuicio de los mecanismos de coparticipación establecidos o que puedan establecerse.
- La Comisión propone, además, que se amplíe la coordinación ex ante respecto a la capacidad de las CC.AA. para establecer nuevos impuestos propios. A tales efectos, debería diseñarse un procedimiento que permita juzgar anticipadamente, dentro del Consejo de Política Fiscal y Financiera, si los nuevos tributos propuestos están ya gravados por el Gobierno central, si afectan a la libre circulación de personas, mercancías, servicios o capitales y si obstaculizan las transacciones. También debería corregirse la atomización legal que hoy existe e impulsarse la armonización de bases en estos impuestos, quedando en el ámbito de cada CCAA la elección sobre si efectuar el gravamen y sobre su cuantía.

CONSULTA 2013.7 – IS-IRNR-VA: Contrato de prestación de servicios o “maquila” entre una empresa francesa y una empresa con domicilio fiscal en Álava. Cuestiones relativas al Impuesto sobre Sociedades/Impuesto sobre la Renta de no Residentes y al Impuesto sobre el Valor Añadido.

HECHOS PLANTEADOS

La empresa francesa XXX, S. A. S., dedicada a la fabricación y elaboración de barricas, toneles, cubas y tinas y no residente en España, va a disponer de un almacén en Álava (Laguardia) dentro de las instalaciones de la mercantil YYY, S. A. Dicha empresa francesa remite el producto terminado o la materia prima para elaborar su producto desde Francia al citado almacén situado en Laguardia para su venta a clientes nacionales. La elaboración de sus productos a partir de la materia prima remitida se efectúa por empresas nacionales.

CUESTIÓN PLANTEADA

Por lo que respecta al Impuesto sobre Sociedades/Impuesto sobre la Renta de no Residentes:

1. Confirmación de que no cabe entender la existencia de establecimiento permanente de XXX en España.
2. Confirmación de la calificación de las rentas originadas por XXX en España como puestas de manifiesto en Francia y no en Álava.
3. Existencia de obligaciones fiscales en materia de operaciones vinculadas.

Por lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido:

4. Si a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se considera que tiene estableci-

miento permanente para determinar la tributación de las operaciones que realiza.

5. Si la empresa YYY, S.A. por las facturas que emite por el alquiler del almacén no deben facturar IVA a la consultante por producirse la inversión del sujeto pasivo.
6. Si las empresas nacionales que prestan servicios de maquila o transformación a la consultante tampoco deben facturar IVA a la consultante por producirse la inversión del sujeto pasivo.
7. Si debe presentar declaraciones-liquidaciones periódicas por el Impuesto sobre el Valor Añadido, modelos 303 y 390, la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, modelo 349, en los trimestres que se produzcan dichas operaciones y la declaración informativa de operaciones con terceras personas, modelo 347.
8. Si en las facturas que emita la consultante se debe consignar el NIF otorgado por la Hacienda Foral, así como que razón social y que domicilio.

CONTESTACIÓN

Impuesto sobre Sociedades/Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

1. La actividad desarrollada en estos momentos por XXX se puede resumir en los siguientes puntos:
 - XXX tiene un contrato de prestación de servicios o de “maquila” con YYY para que esta última le fabrique, principalmente, barricas de almacenaje de vino que luego se puedan vender en territorio español, bajo la marca XXX.

Para ello, XXX le proporciona la materia prima (duelas de madera) que previamente

importa en España desde USA en su gran mayoría (roble americano) y le da las especificaciones técnicas con las que se debe realizar dicho producto.

En este contrato amplio de prestación de servicios, se recoge el almacenaje previo de la madera, antes de entrar en producción, así como el posible almacenaje de los toneles o barricas una vez fabricados. No obstante, no existe un cargo propio por arrendamiento de instalaciones para el almacenaje, ni de materias primas ni de producto terminado, si éste no permanece en las instalaciones de YYY más de 1 mes tras su fabricación y preparación para entrega a clientes finales. Es decir, se maquila bajo pedido de clientes a XXX, con la intención de que una vez fabricada la barrica y convenientemente preparada para su transporte, ésta salga inmediatamente a destino final del cliente.

No hay en estos momentos ningún contrato de arrendamiento de inmueble o de instalaciones entre XXX y YYY.

- Por otro lado, XXX mantiene un contrato de prestación de servicios o de agencia con la entidad CCC S. L., radicada en Lardero (La Rioja), en el que se establece que esta última, a título de exclusividad, le buscará clientes para vender sus barricas en España, pero siempre en nombre y por la cuenta de. Es decir, el agente comercial no elabora los contratos ni los perfecciona, sino que estos se realizan entre XXX Francia y los clientes finales.

Teniendo en cuenta lo dicho, la normativa tributaria interna vigente, y lo establecido en el artículo 5 del Convenio entre el Reino de España y la República Francesa, a fin de evitar la doble imposición y de prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, se concluye que en materia de tributos directos no existe establecimiento permanente de la entidad XXX en España por el

simple contrato de maquila que tiene con la entidad YYY, ni por el contrato de agencia que mantiene con una sociedad independiente.

Para corroborar esta opinión sirve recordar lo establecido en el artículo 5. 4.c) del citado Convenio: *"se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye:*

...

- c) *El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa".*

O bien el punto 6 del mismo artículo: *"No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general, o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad".*

2. Una vez determinado que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, la entidad consultante no tiene un establecimiento permanente en Álava, debe ser tenido en cuenta el contenido del artículo 7 del Convenio ya mencionado, por el que se dispone que *"los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él".*

En su consecuencia, la entidad francesa no sería contribuyente en Álava en calidad de entidad no residente ni en la modalidad de no residencia con establecimiento permanente ni en la modalidad de no residencia sin establecimiento permanente.

3. Respecto de las obligaciones fiscales en materia de operaciones vinculadas, el artículo 14 de

la Norma Foral 7/1999 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, establece en su apartado 2:

"2. A las operaciones realizadas por contribuyentes por este Impuesto con personas o entidades vinculadas a ellos les serán de aplicación las disposiciones del artículo 16 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades.

A estos efectos, se considerarán personas o entidades vinculadas las mencionadas en el cualquier caso, se entenderá que existe vinculación entre un establecimiento permanente con su casa central, con otros establecimientos permanentes de la mencionada casa central y con otras personas o entidades vinculadas a la casa central o sus establecimientos permanentes, ya estén situados en territorio español o en el extranjero.

En todo caso, los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de los gastos de dirección y generales de administración que resulten deducibles, conforme a lo dispuesto en el artículo 16.7 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades."

Y, en lo que respecta, más específicamente, a las obligaciones formales en materia de operaciones vinculadas, el apartado 4 del artículo 9 del Decreto Foral 60/2002, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece que no será exigible la documentación prevista en dicho artículo, así como en los artículos 10 y 11, en relación con las operaciones vinculadas realizadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que operen sin mediación de establecimiento permanente.

En consecuencia, con independencia de las obligaciones fiscales que en materia de operaciones vinculadas establezca la legislación francesa, la entidad consultante quedará sujeta a las obliga-

ciones fiscales en los términos establecidos en los artículos transcritos.

En relación al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 69.Tres.2º del Decreto Foral Normativo 12/1993, de 19 de enero, que aprueba la Norma del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Norma), efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entiende por establecimiento permanente:

"2º. Establecimiento permanente: cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales.

En particular, tendrán esta consideración:

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.

e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.

f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios. g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título."

Este precepto debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular de las sentencias de 4 de

julio de 1985, asunto 168/84, Gunter Berkhof, de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting, de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV, de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS A/S y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg.

De conformidad con esta jurisprudencia, para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

En el caso consultado no se desprende que exista una estructura adecuada para que considere que la entidad XXX, S. A. S. disponga de establecimiento permanente en el Territorio Histórico de Álava a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5. Teniendo en cuenta lo anterior, es decir, que la entidad XXX, S. A. S. no dispone de establecimiento permanente procede determinar la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de las operaciones consultadas.

En primer lugar, hay que considerar lo dispuesto en el art. 16.2º de la Norma que dispone que se considerarán operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias de bienes a título oneroso la afectación a las actividades de un empresario o profesional desarrolladas en el territorio de aplicación del Impuesto de un bien expedido o transportado por ese empresario, o por su cuenta, desde otro Estado miembro en el que el referido bien haya sido producido, extraído transformado, adquirido o importado por dicho empresario o profesional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional realizada en el territorio de este último Estado miembro.

Por tanto, el envío de mercancías (productos terminados y materias primas) al almacén alavés va a constituir una operación asimilada a la adquisición intracomunitaria de bienes.

Para determinar si estas adquisiciones intracomunitarias resultan gravadas hay que tener en con-

sideración si resulta de aplicación la exención del art. 26. Cuatro de Norma.

El citado artículo 26. Cuatro de la Norma establece la exención de las adquisiciones intracomunitarias de bienes respecto de las cuales se atribuya al adquirente, en virtud de lo dispuesto en los artículos 119 ó 119 bis de esta Norma, el derecho a la devolución total del Impuesto que se hubiese devengado por las mismas.

Por lo tanto, el derecho a la exención de la adquisición intracomunitaria va ligado a la determinación de si la entidad francesa tiene derecho a la devolución total del Impuesto conforme a lo dispuesto en los artículos 119 y 119 bis de la Norma, y más concretamente conforme a lo dispuesto en el apartado Dos del 119 que establece lo siguiente:

“Dos. Los empresarios o profesionales que soliciten las devoluciones a que se refiere este artículo deberán reunir las siguientes condiciones durante el período al que se refiera su solicitud:

1º. Estar establecidos en la Comunidad o en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

2º. No haber realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:

a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2º, 3º y 4º del apartado Uno del artículo 84 de esta Norma.

b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Norma.

3º. No ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos solicitantes la condición

de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2º y 4º del apartado Uno del artículo 84 de esta Norma."

Por tanto si la empresa francesa cumpliera todos los requisitos para solicitar la devolución prevista en el artículo 119 de la Norma para no establecidos, las operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias estarían exentas del Impuesto. En particular, para determinar si cumple el requisito del apartado 2º del artículo 119. Dos de la Norma, habrá que ver a quien efectúa las ventas en territorio de aplicación del Impuesto ya que solo si son a empresarios o profesionales establecidos (en las que el sujeto pasivo serían los empresarios o profesionales destinatarios, según el artículo 84 de la Norma) las adquisiciones intracomunitarias estarían exentas, y si por el contrario fuera a particulares u otros empresarios o profesionales no establecidos (el sujeto pasivo sería la consultante, según el artículo 84 de la Norma) las adquisiciones intracomunitarias resultarían sujetas y no exentas para la consultante.

3.- Por lo que respecta a los servicios prestados de alquiler de las instalaciones a la sociedad francesa para almacén hay que tener en consideración lo establecido en el artículo 69.Uno de la Norma, que a continuación se transcribe:

"Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Norma, en los siguientes casos:

1º. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2º. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto."

Asimismo en este caso hay que tener en cuenta a efectos de los servicios de alquiler, la regla contenida en el artículo 70.Uno.1º de la Norma, que señala que se entienden prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio, entre otros, los de arrendamiento o cesión por cualquier título de dichos bienes.

En consecuencia, en virtud de lo dispuesto en los artículos 69.Uno y 70.Uno.1º de la Norma, los servicios consultados recibidos por la consultante de alquiler del inmueble, se entienden localizados en territorio de aplicación del Impuesto, con lo que estarán sujetos al mismo.

En ningún caso, se produce la inversión del sujeto pasivo, contemplada en el apartado 2º del artículo 84.Uno de la Norma por no darse ningún de los supuestos contenidos en el mismo, por lo que es de aplicación la regla general a la que se refiere el apartado 1º de dicho artículo 84.Uno de la Norma y que otorga la condición de sujeto pasivo al empresario o profesional que realiza la prestación de los servicios, con lo que YYY, S. A. tendrá que repercutir el tributo a la consultante.

6. Por lo que se refiere a los servicios que le prestan a la consultante de maquila o transformación, no siendo de aplicación ninguna de las reglas contenidas en los artículos 69, 70 y 72 de la Norma, dichos servicios no estarán sujetos en territorio de aplicación del Impuesto, con lo que no le deberán repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido a la consultante.

7. Obligaciones formales del empresario francés.

El artículo 164.Uno de la antedicha Norma establece que los sujetos pasivos del Impuesto esta-

rán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

1º. *Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.*

2º. *Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.*

3º. *Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.*

4º. *Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.*

5º. *Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.*

6º. *Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante. Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual. (...)*

7º. *Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Norma cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.*

Por tanto, la entidad consultante estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 164 de la Norma, con la particularidad de que si conforme a lo expuesto anteriormente sus adquisiciones intracomunitarias resultasen exentas y tal como ha señalado la Dirección General de Tributos en diversas Resolu-

ciones, como la nº 0492-03 de 07-04-03, les será de aplicación las siguientes obligaciones:

- Presentar la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, modelo 349, por los períodos en que existan las operaciones, que según el artículo 79 del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Decreto Foral 124/1993, de 27 de abril, deben incluirse en las mismas, como es en su caso por las operaciones asimiladas a las adquisiciones intracomunitarias.

- Debe solicitar de la Administración tributaria española un número de identificación fiscal.

8. Por último, con respecto a las facturas que emita la consultante por las ventas que realice a nacionales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6 del Decreto Foral 18/2013, de 28 de mayo, que aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, como datos del expedidor deberán figurar el NIF atribuido por esta Diputación Foral, su razón social y como domicilio el de Francia.

Consulta 2010.7. - IRPF – Competencia para la exacción de las retenciones por rendimientos de trabajo satisfechos por una Agencia estatal a sus trabajadores residentes en territorio foral.

HECHOS PLANTEADOS

La Agencia Estatal cuenta con personal funcionario y laboral destinado en el País Vasco y en Navarra.

Vistos el Concierto Económico con el País Vasco y el Convenio con la Comunidad Foral de Navarra, la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos y el Real Decreto 186/2008, de 8 de febrero de 2008, por el que se crea la Agencia Estatal, existen dudas expresadas por las distintas haciendas forales vascas y navarra en relación a la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los rendimientos obtenidos por estos trabajadores, así como a las retenciones a cuenta del mencionado impuesto.

CUESTIÓN PLANTEADA

Solicita confirmación de que el personal funcionario y laboral de la Agencia Estatal destinado en el País Vasco y en Navarra debe tributar por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) en territorio común, así como la confirmación de que las retenciones practicadas por IRPF en los haberes del personal citado anteriormente deben ser ingresadas en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT).

CONTESTACIÓN

1. Normativa aplicable y exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 6 del vigente Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece, en su apartado Uno que:

"El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma. Su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco."

Por su parte, el artículo 9.1 del vigente Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, en la redacción dada por la Ley 25/2003, de 15 de julio, establece que:

"Corresponde a la Comunidad Foral la exacción del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los sujetos pasivos que tengan su residencia habitual en Navarra."

Conforme a lo dispuesto en los dos artículos anteriores, en caso de que el personal al servicio de la Agencia Estatal destinado en el País Vasco y Navarra, tenga su residencia en esos mismos territorios, corresponderá la exacción del IRPF a las respectivas Diputaciones Forales de País Vasco y a la Comunidad Foral Navarra, aplicando en la tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la correspondiente normativa foral.

Por el contrario, aquellos trabajadores de la citada entidad que tengan residencia habitual en territorio común deberán tributar por el IRPF al territorio común, aplicando la normativa común.

2. Administración competente para recibir las retenciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Tanto el Concierto como el Convenio establecen puntos de conexión específicos para determinadas retenciones y otros pagos a cuenta distintos de los señalados para la obligación tributaria principal.

Por lo que se refiere a las retenciones sobre rendimientos del trabajo, el artículo 7 del Concierto establece que:

"Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

- a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.

En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco, cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador. (...)

Dos. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa del Estado.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios y empleados de Organismos autónomos y Entidades públicas empresariales."

Por su parte, el artículo 10 del vigente Convenio establece que:

"1. Las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se exigirán, conforme a su propia normativa, por la Comunidad Foral cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

- a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en Navarra.

En el supuesto de que los trabajos o servicios se presten en territorio común y navarro, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en Navarra, cuando se ubique en este territorio el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.

(...)

2. Corresponderán a la Administración del Estado las retenciones relativas a las retribuciones, tanto activas como pasivas, incluidas las pensiones generadas por persona distinta del perceptor, satisfechas por aquélla a los funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa, del Estado.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior los funcionarios y empleados de Organismos autónomos y Entidades públicas empresariales."

Como se desprende de lo anterior, el Concierto Económico con el País Vasco y el Convenio Económico con la Comunidad Foral de Navarra establecen como regla general que el punto de conexión para determinar la competencia para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo, es el lugar de prestación del trabajo o servicio.

Sin embargo, como regla especial, cuando se trate de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos satisfechos por la Administración del Estado a sus funcionarios y empleados en régimen de contratación laboral o administrativa, el ingreso deberá hacerse en la Administración del Estado.

Ahora bien, la regla que reserva la competencia al Estado cuando se trata de retribuciones de funcionarios y empleados de esta Administración no se aplica cuando se trata de personal al servicio de Organismos Autónomos o Entidades Públicas Empresariales, por lo que en tal caso se atiende al lugar de prestación del servicio (regla general).

Para determinar el punto de conexión aplicable al personal de la Agencia Estatal, es necesario analizar si está comprendida en el segundo párrafo de los artículos 7.Dos del Concierto Económico y 10.2 del Convenio Económico (lo que determinaría que la competencia fuera del territorio donde se prestan los servicios) para lo cual se debe examinar la normativa reguladora de este organismo.

La Agencia Estatal fue creada por el Real Decreto 186/2008, de 8 de febrero, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Estatal, al amparo de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos.

El artículo 2, de la Ley 28/2006, de 18 de julio, dispone en su apartado 1 lo siguiente:

"Las Agencias Estatales son entidades de Derecho público, dotadas de personalidad jurídica pública, patrimonio propio y autonomía en su gestión, facultadas para ejercer potestades administrativas, que son creadas por el Gobierno para el cumplimiento de los programas correspondientes a las políticas públicas que desarrolle la Administración General del Estado en el ámbito de sus competencias."

Las Agencias Estatales están dotadas de los mecanismos de autonomía funcional, responsabilidad por la gestión y control de resultados establecidos en esta Ley."

Por su parte el artículo 1 del Real Decreto 186/2008, de 8 de febrero, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Estatal, establece que:

"La Agencia Estatal, adscrita al Ministerio de XX, tiene personalidad jurídica pública, patrimonio y tesorería propios, y autonomía funcional y de gestión dentro de los límites establecidos por la ley de Agencias Estatales y por este Estatuto."

Por tanto, de lo anterior se desprende con claridad que la Agencia Estatal pertenece a la categoría de Agencias Estatales, a las que se refiere el artículo 43.1 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, cuando dispone que:

"Los Organismos públicos se clasifican en:

- a. Organismos autónomos.
- b. Entidades públicas empresariales.
- c. Agencias Estatales, que se registrarán por su

normativa específica y, supletoriamente, por esta Ley."

Según este artículo 43 las Agencias Estatales se configuran como un organismo público diferente de los Organismos Autónomos y de las Entidades públicas empresariales.

En consecuencia, a las Agencias Estatales no les será aplicable, en principio, la regla recogida en el último párrafo del apartado 2 del art. 7 del Concierto y en el último párrafo del apartado 2 del art. 10 del Convenio, en virtud de la cual las retenciones a funcionarios y empleados de las mismas se rigen por la regla del lugar de prestación del servicio.

Lo anterior significa que, a efectos de la competencia para la exacción de retenciones, a las Agencias Estatales se les ha de aplicar lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del art. 7 del Concierto y en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 10 del Convenio para funcionarios y empleados del Estado, por lo que la competencia para percibir dichas retenciones correspondería a la Administración Tributaria del Estado (Agencia Estatal de Administración Tributaria).

Ahora bien, también debe tenerse en cuenta lo señalado en la Disposición Transitoria Duodécima del Convenio y en la Disposición Transitoria Décima del Concierto Económico.

Así, en la Disposición Transitoria Décima del Concierto Económico con el País Vasco, introducida por Ley 28/2007, se afirma lo siguiente:

"Cuando, conforme a la disposición adicional quinta de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, se proceda a la transformación de algún organismo autónomo o entidad pública empresarial en agencia, se aplicará, respecto de las mismas, el régimen de competencias previsto en el artículo 7 para los organismos autónomos y entidades públicas empresariales."

Con la misma redacción, la Disposición Transitoria Duodécima del Convenio (añadida por Ley 48/2007) prevé que:

"Cuando, conforme a la disposición adicional quinta de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, se proceda a la transformación de algún organismo autónomo o entidad pública empresarial en agencia, se aplicará, respecto de las mismas, el régimen de competencias previsto en el artículo 10 para los organismos autónomos y entidades públicas empresariales."

Teniendo en consideración que la Disposición Adicional Tercera de la Ley 28/2006, de Agencias, establece que:

"Autorización legal para la creación de Agencias Estatales.

1. Se autoriza al Gobierno para la creación de las siguientes Agencias Estatales con los siguientes objetos y fines y dentro de las competencias que corresponde ejercer a la Administración General del Estado:

Agencia Estatal (...)"

Por tanto, dado que la Agencia Estatal se creó en virtud de la Disposición Adicional Tercera de la Ley 28/2006, de Agencias y no como resultado de la transformación prevista en la Disposición Adicional Quinta de la misma Ley, no resultan de aplicación las Disposiciones Transitorias Décima del Concierto y Duodécima del Convenio y, en consecuencia, la competencia exactora de las retenciones corresponde al Estado

.

Consulta 2013.4.3.1 - IVA - Administración competente para la exacción del Impuesto en relación con sociedad que presta servicios de transporte marítimo y de intermediación en el comercio marítimo con empresas navieras, agencias y consignatarios de buques.

HECHOS PLANTEADOS

La sociedad consultante tiene su domicilio fiscal en territorio común y con delegación en territorio foral de la Diputación de Vizcaya, concretamente en Bilbao, y se dedica al transporte marítimo de mercancías así como a la intermediación en el comercio marítimo con empresas navieras, agencias y consignatarios de buques. Su volumen de operaciones en el año anterior excede de 7 millones de euros y parte de los servicios de transporte se prestan desde el territorio foral.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desea conocer cuáles son sus obligaciones respecto al IVA en la Diputación foral de Vizcaya en relación al artículo 28.Uno.C de la Ley 12/2002, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, y cuál es la Administración competente para la exacción del IVA.

CONTESTACIÓN

En primer lugar, debe tenerse en cuenta la regulación de la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido que recoge el artículo 27 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco:

Artículo 27. Exacción del Impuesto

"Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

- Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusiva-

mente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

- Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.
- Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

(...)"

Por lo tanto, se puede afirmar que los elementos fundamentales para la delimitación de la Administración Tributaria competente para la exacción del tributo son el domicilio fiscal, el volumen de operaciones y la localización de las mismas.

En concreto, es el artículo 43 del Concierto, en su apartado Cuatro.b, el que regula el domicilio fiscal de las personas jurídicas, y en él se dispone lo siguiente:

"Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

(...)

- b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los su-

puestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado".

Según expone la entidad consultante en su escrito, en el ejercicio anterior tiene un volumen de operaciones superior a 7 millones de euros, y desarrolla dos tipos de servicios que son el transporte marítimo de mercancías y la intermediación en el comercio marítimo con empresas navieras, agencias y consignatarios de buques. En relación con los servicios de transporte, parte de estos se prestan desde el territorio foral, luego la entidad opera territorio común y foral debiendo tributar a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio.

Para determinar la localización de las operaciones realizadas por la entidad consultante que están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, será de aplicación el artículo 28.Uno del Concierto, en cuyo apartado B se regula la localización de las prestaciones de servicios de la siguiente forma:

"Uno. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

(...)

B. Prestaciones de servicios.

1. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio.
2. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior, las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco.
3. Asimismo, se exceptúan de lo dispuesto en los apartados anteriores las operaciones de

seguro y capitalización, respecto de las cuales se aplicarán las reglas contenidas en el artículo 32 del presente Concierto Económico".

Por su parte el apartado C del mencionado artículo dispone lo siguiente:

"No obstante lo dispuesto en las letras anteriores, será competente para la exacción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común, y la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco, en las operaciones siguientes:

- 1. Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca de productos naturales no sometidos a procesos de transformación, que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas.*
- 2. Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa.*
- 3. Los arrendamientos de medios de transporte".*

Por lo tanto, de conformidad con lo dispuesto anteriormente en relación a los servicios de transporte marítimo de mercancías, en el supuesto de que el domicilio fiscal del consultante esté situado en territorio común, la exacción del impuesto será competencia de la Administración del Estado en todo caso (artículo 28.Uno.C.2 del Concierto).

En relación con las operaciones de intermediación, estas se entenderán localizadas en el territorio en el que se entiendan prestados los servicios, siendo competente para la exacción del impuesto la Administración de dicho territorio (artículo 28.Uno.B.1 del Concierto)

Consulta 2013.5.4.2 - Obligaciones de información (modelos 190 y 193 retenciones e ingresos a cuenta) frente a las distintas Administraciones – Sociedad con domicilio en Navarra y delegaciones en territorio vasco y territorio común.

HECHOS PLANTEADOS

D. JIS, con DNI XXXXXXXX-X, en nombre y representación de la entidad A, S. A., con CIF A-XXXXXXXXXX, con domicilio en la Calle X (Navarra), expone la situación de esta sociedad domiciliada en Navarra, sujeta a normativa foral, y que cuenta con delegaciones por todo el territorio nacional. Por ello, ha de realizar ingresos en función del volumen de sus operaciones en diferentes Administraciones, como son la Hacienda Tributaria Navarra, la Diputación Foral de Álava y la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La entidad manifiesta que las Administraciones con las que se relaciona le exigen que presente en cada una de ellas los modelos 190 y 193 incluyendo el total de las retribuciones satisfechas, tanto en base como en retenciones.

CUESTIÓN PLANTEADA

La entidad consultante solicita que se establezca un criterio conjunto por parte de las Administraciones competentes sobre si los modelos 190 (Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del trabajo de determinadas actividades económicas, premios y determinadas imputaciones de renta) y 193 (Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos de capital mobiliario) deben presentarse en cada una de ellas incluyendo el total de las retribuciones satisfechas, tanto en base como en retenciones, o si, por el contrario, se debe incluir solo el porcentaje que corresponda a cada Administración según el volumen de operaciones realizado en su territorio.

CONTESTACIÓN

El artículo 46.1 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra apro-

bado por Ley 28/1990, de 26 de diciembre, dispone que:

"Las entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y la Comunidad Foral deberán presentar resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos a que se refieren los artículos 10.1.f y 12.1 del presente convenio económico, conforme a las normas sobre lugar, forma y plazo de presentación de declaraciones que establezca cada una de las Administraciones competentes para su exacción".

Los citados artículos 10.1.f y 12.1 del Convenio Económico se refieren, respectivamente, a las retribuciones que, en su condición de tales, perciban los presidentes y vocales de los consejos de administración y juntas que hagan sus veces en toda clase de entidades y a las retenciones e ingresos a cuenta relativos a rendimientos del capital mobiliario. Respecto de ambos tipos de rendimientos, se indica que, cuando sean satisfechos por entidades que tributan a varias Administraciones según su volumen de operaciones, las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los mismos deberán ingresarse a las distintas Administraciones en proporción al citado volumen de operaciones.

Por su parte, el artículo 46, párrafo tercero, del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece el mismo criterio cuando señala que:

"Las entidades que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades exigible por el Estado y las Diputaciones Forales deberán presentar resúmenes anuales de retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos a que se refieren los artículos 7.uno.c) [retribuciones que se perciban por miembros de consejos de administración y similares] y 9.uno.primer.a) [rendimientos del capital mobiliario] del presente Concierto Económico, conforme a las normas sobre lugar, forma y plazo de presentación de declaraciones que establezca cada una de las Administraciones competentes para su exacción."

Por tanto, el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco señala que las retenciones e ingresos a cuenta relativos a retribuciones que se perciban por miembros de consejos de administración y similares y a rendimientos del capital mobiliario se deberán ingresar a las distintas Administraciones en proporción al volumen de operaciones, cuando sean satisfechos por entidades que tributan en cifra relativa.

Tanto el Convenio como el Concierto disponen que la presentación deberá ajustarse a las normas sobre lugar, forma y plazo de declaraciones que establezca cada una de las Administraciones competentes para la exacción de las retenciones e ingresos a cuenta recogidos en las mismas.

Por tanto, desde una interpretación sistemática del Convenio y el Concierto, y en aplicación de los principios de coordinación y colaboración, y de limitación de los costes indirectos para los contribuyentes, se considera que la solución más ajustada sería la siguiente:

En los casos en que se trate exclusivamente de los rendimientos previstos en los artículos 10.1.f) y 12.1 del Convenio Económico, así como los artículos 7.Uno.c) y 9.Uno.Primer.a) del Concierto, cuyas retenciones se ingresan en cada Administración en función del volumen de operaciones efectuado en la misma, se incluirá en los modelos 190 y 193 el total de los rendimientos y de las retenciones.

Consulta 2013.7.7.1 - IRPF – Traslado de residencia de territorio foral a territorio común. Aplicación de la deducción por cantidades depositadas en cuentas vivienda.

HECHOS PLANTEADOS

En diciembre de 2008, el consultante con residencia habitual en Guipúzcoa abrió una cuenta bancaria para la futura adquisición de primera vivienda habitual, habiéndose beneficiado de la deducción por cantidades depositadas en una cuenta vivienda en los ejercicios 2008, 2009 y 2010. Posteriormente, como consecuencia de un traslado laboral a la provincia de Ávila, establece su residencia habitual en dicho territorio, debiendo presentar su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a dicho ejercicio ante la Administración del Estado.

A efectos de mantener las deducciones fiscales practicadas por las cantidades depositadas en una cuenta vivienda, la normativa estatal establece la necesidad de destinar el saldo de dicha cuenta, en un plazo de cuatro años desde su apertura, a la primera adquisición o rehabilitación de vivienda habitual sin disponer de las cantidades depositadas para fin distinto. La normativa del Territorio Histórico de Guipúzcoa eleva el plazo a seis años.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si el plazo para invertir el saldo de la cuenta vivienda en la adquisición de la vivienda habitual que resulta aplicable al consultante es el que regula la normativa estatal (cuatro años), o el que regula la normativa foral (seis años).

Determinar las consecuencias fiscales que se deriven para el consultante en el supuesto de que no materialice el saldo de su cuenta vivienda en la primera adquisición o rehabilitación de vivienda habitual en el plazo de seis años desde la apertura de dicha cuenta, determinando qué órgano es el competente para recibir las cantidades que, en su caso, corresponda devolver por la pérdida del derecho a las deducciones por can-

tidades depositadas en cuenta vivienda practicadas en los años 2008, 2009 y 2010.

CONTESTACIÓN

El artículo 68.1.1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012, aprobada por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, posibilita la deducción por inversión vivienda habitual por las cantidades que se depositen en las denominadas cuentas vivienda. En su desarrollo, el artículo 56 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE del día 31), en adelante RIRPF, establece las condiciones y requisitos que han de concurrir respecto de dichas cuentas, disponiendo que:

"1. Se considerará que se han destinado a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente las cantidades que se depositen en Entidades de Crédito, en cuentas separadas de cualquier otro tipo de imposición, siempre que los saldos de las mismas se destinen exclusivamente a la primera adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual del contribuyente.

2. Se perderá el derecho a la deducción:

- a) Cuando el contribuyente disponga de cantidades depositadas en la cuenta vivienda para fines diferentes de la primera adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual. En caso de disposición parcial se entenderá que las cantidades dispuestas son las primeras depositadas.*
- b) Cuando transcurran cuatro años, a partir de la fecha en que fue abierta la cuenta, sin que se haya adquirido o rehabilitado la vivienda.*
- e) Cuando la posterior adquisición o rehabilitación de la vivienda no cumpla las condiciones que determinan el derecho a la deducción por ese concepto.*

3. Cada contribuyente sólo podrá mantener una cuenta vivienda.

4. Las cuentas viviendas deberán identificarse separadamente en la declaración del Impuesto, consignando, al menos, los siguientes datos:

Entidad donde se ha abierto la cuenta.

Sucursal.

Número de la cuenta".

El artículo 4 de la LIRPF determina el ámbito de aplicación del Impuesto en los siguientes términos:

"1. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se aplicará en todo el territorio español.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior se entenderá sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico en vigor, respectivamente, en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra.

3. En Canarias, Ceuta y Melilla se tendrán en cuenta las especialidades previstas en su normativa específica y en esta Ley".

La letra b) del apartado 5 del artículo 90 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa, dice que a los efectos de la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual, se asimilarán a la adquisición de vivienda habitual:

"b) Las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas que cumplan los requisitos de formalización y disposición que se establezcan reglamentariamente y siempre que las cantidades que hayan generado el derecho a la deducción se destinen, antes del transcurso de 6 años a partir de la fecha de apertura de la cuenta, a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual.

Se entenderá que no se incumple el requisito de disposición cuando las cantidades depositadas

que hayan generado el derecho a la deducción se repongan o se aporten íntegramente a la misma o a otra entidad de crédito con anterioridad al devengo del Impuesto.

No se entenderá incumplido el requisito del destino del importe de la cuenta vivienda a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual en el supuesto de fallecimiento del contribuyente antes de la finalización del plazo a que se refiere el párrafo primero de esta letra.

Las cantidades depositadas en las cuentas a que se refiere la presente letra, que hayan generado el derecho a la deducción, no podrán volver a ser objeto de deducción cuando se destinen a la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual."

Según el artículo 71 del Decreto Foral 137/2007, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa:

"1. Se asimilan a la adquisición de vivienda habitual las cantidades que se depositen en entidades de crédito, en cuentas separadas de cualquier otro tipo de imposición, siempre que las cantidades que hayan generado el derecho a deducción se destinen, antes del transcurso de seis años, a la adquisición de la vivienda habitual.

No obstante, no se considerará cumplido este último requisito, por la mera imposición, en otra cuenta vivienda, de las cantidades depositadas.

2. Se perderá el derecho a la deducción:

a) Cuando el contribuyente disponga de cantidades depositadas en la cuenta vivienda que hayan generado derecho a la deducción para fines diferentes de la adquisición de su vivienda habitual y no se repongan o no se aporten íntegramente a otra cuenta de la misma o de otra entidad de crédito con anterioridad al devengo del Impuesto. En caso de disposición parcial se entenderá que las cantidades dispuestas son las primeras depositadas.

b) Cuando transcurran seis años, a partir de la fecha en que fue abierta la cuenta, sin que las cantidades que hayan generado el derecho a deducción se hayan destinado a la adquisición de vivienda habitual.

e) Cuando la posterior adquisición de la vivienda habitual no cumpla las condiciones que determinan el derecho a la deducción por este concepto.

3. Cada contribuyente sólo podrá mantener una cuenta vivienda.

4. Las cuentas vivienda deberán identificarse separadamente en la autoliquidación del Impuesto, consignando, al menos, los siguientes datos:

- Entidad en la que se ha abierto la cuenta.
- Número de la cuenta.
- Fecha de apertura de la cuenta.
- Incremento del saldo de la cuenta correspondiente al ejercicio."

De los anteriores preceptos transcritos y considerando que el consultante tuvo su residencia habitual en Ávila desde el ejercicio 2011 u otro posterior, se concluye lo siguiente:

- Respecto de las deducciones por adquisición en vivienda practicadas durante los ejercicios 2008, 2009 y 2010 en los que el consultante manifiesta haber tenido su residencia habitual en Guipúzcoa, será la autoridad competente de dicho Territorio Histórico la que deberá determinar si el consultante cumplió con los requisitos reglamentarios anteriormente expuestos y si el traslado de la residencia habitual del contribuyente a Ávila genera o no una modificación en el régimen fiscal de la deducción relativa al plazo máximo de materialización del saldo de una cuenta vivienda, siendo la autoridad correspondiente del Territorio Histórico de Guipúz-

coa igualmente competente para determinar si, en su caso, se produce una pérdida o no de tal beneficio.

- Desde el ejercicio en que fuese residente fiscal en territorio común y como consecuencia del cambio de residencia habitual de Guipúzcoa a Ávila, al ser de aplicación la legislación estatal, el consultante no tendrá derecho a practicar deducción en su declaración del IRPF por las cantidades depositadas en el ejercicio en la citada cuenta vivienda objeto de consulta, si supera el plazo previsto de cuatro años desde la fecha en que fue abierta dicha cuenta sin haber destinado el saldo de la misma a la primera adquisición o rehabilitación de una vivienda habitual en los términos anteriormente expuestos que regula la normativa estatal.

Por último, cabe recordar que en virtud de su régimen foral, amparado y respetado por la Constitución Española en su Disposición Adicional Primera, la actividad financiera y tributaria del País Vasco se ha venido rigiendo por el sistema tradicional de Concierto Económico. De este modo, las instituciones competentes de los Territorios Históricos tienen la competencia para mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, siendo el Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo (BOE de 24 de mayo), el instrumento por el que se adecuan las relaciones tributarias entre la Administración estatal y la foral.

Partiendo de la premisa de que el consultante tenía su residencia habitual en el Territorio Histórico de Guipúzcoa y que presentó ante la Diputación Foral correspondiente al mismo sus declaraciones correspondientes del IRPF durante los ejercicios en los que se benefició de la deducción por cantidades depositadas en una cuenta vivienda en los términos regulados por la normativa foral que le era aplicable, cabe concluir que los órganos de la Administración estatal no son competentes para recibir el ingreso de las cantidades que corresponda devolver por la pérdida del referido beneficio fiscal.

Con respecto al tratamiento fiscal en la Hacienda Foral de Guipúzcoa deberá plantear la consulta ante dicho organismo a los efectos de determinar el importe que el consultante, en su caso, deba reintegrar como consecuencia de la regularización que, en su caso, vaya a efectuar.

Objeto del conflicto - Punto de conexión aplicable en supuestos de suministros de energía eléctrica. "Es contraria al Concierto Económico la división de la facturación por tarifa integral en una parte correspondiente a la distribución y otra correspondiente a la venta de energía eléctrica"

Resolución R 11/2013 Expediente 28/2010

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de junio de 2013

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Murguza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria frente a la Diputación Foral de Bizkaia sobre la aplicación de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico a determinadas operaciones realizadas por la entidad ENTIDAD 1, S.A. (NIF: A-0001) a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2009, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 28/2010.

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) mediante un escrito de su Director General de fecha 7 de octubre de 2010, registrado de entrada en esta Junta Arbitral el siguiente día 13. En dicho escrito se exponen los antecedentes de hecho que se resumen a continuación:

–La sociedad ENTIDAD 1, S.A. (en adelante ENTIDAD 1) declaró en el ejercicio 2008 los porcentajes de volumen de operaciones en

los distintos territorios que se indican en el siguiente cuadro:

Territorio	%
Estado	64,96
Bizkaia	27,07
Gipuzkoa	3,65
Álava	1,47
Navarra	2,85

–El 1 de febrero de 2010 ENTIDAD 1 presentó ante la AEAT autoliquidación modelo 303 del IVA correspondiente al periodo 12 del ejercicio 2009, con un resultado a devolver de 41.189.211,90 euros.

–El 17 de junio de 2010 la AEAT emitió comunicación de inicio de un procedimiento de comprobación limitada dirigido a la comprobación de la procedencia de la cuantía declarada como "resultado de la regularización anual" en la anterior declaración. En ella se requería a ENTIDAD 1 para que aportase "justificación de la reducción del porcentaje de tributación imputable al Estado, con detalle del cálculo del volumen de operaciones indicando los distintos criterios utilizados y enumeración y explicación de los puntos de conexión utilizados en los cálculos".

–ENTIDAD 1 contestó a dicho requerimiento con un escrito de fecha 2 de julio de 2010, recibido en la AEAT siguiente día 5, en el que indicaba los criterios seguidos en la aplicación de los puntos de conexión correspondientes a las operaciones realizadas por dicha sociedad.

–El 13 de agosto de 2010 la AEAT notificó a la Diputación Foral de Bizkaia requerimiento de inhibición para que en el ejercicio de su competencia modificara la interpretación

de los puntos de conexión realizada por ENTIDAD 1 y las proporciones de tributación correspondientes a cada Administración en el IVA de esta entidad, ejercicio 2009. En efecto, en el Fundamento de Derecho Segundo del escrito de requerimiento la AEAT manifiesta que "tratándose ENTIDAD 1, S.A. de una sociedad con domicilio fiscal en Bizkaia que, de acuerdo con los porcentajes de tributación declarados en el ejercicio 2008, no realizó en dicho ejercicio en Territorio Común más del 75% de sus operaciones, la competencia inspectora para la comprobación del volumen de operaciones realizado en cada territorio en el ejercicio 2009 corresponde a la DFB".

—El 13 de septiembre de 2010 se recibió en la AEAT escrito de la Diputación Foral de Bizkaia rechazando el mencionado requerimiento.

2. La Junta Arbitral admitió a trámite el conflicto en su sesión del día 29 de octubre de 2012 y emplazó a la Diputación Foral de Bizkaia para la formulación de alegaciones, trámite que esta evacuó por medio de un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica del Departamento de Economía y Finanzas de fecha 10 de enero de 2013.

3. Tras la puesta de manifiesto del expediente formularon alegaciones la AEAT mediante un escrito de fecha 26 de febrero de 2013, y la Diputación Foral de Bizkaia y ENTIDAD 1, mediante sendos escritos ambos de fecha 14 de marzo de 2013.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. En el Fundamento de Derecho Primero de su escrito de planteamiento del conflicto, la AEAT describe el objeto de éste en los siguientes términos: "El presente conflicto se plantea respecto de la interpretación de los puntos de conexión previstos en el Concierto tanto para el alquiler de contadores como para las entregas de bienes muebles objeto de transporte en el caso concreto de suministro de energía eléctrica, en particular, las ventas de energía eléctrica a clientes sujetos a tarifa integral, que realiza la entidad EN-

TIDAD 1, S.A. en su declaración del IVA del ejercicio 2009".

2. En su escrito de 2 de julio de 2010, de contestación al requerimiento hecho por la AEAT en su comunicación de inicio de actuaciones de comprobación limitada, ENTIDAD 1 explicó que había aplicado a sus operaciones los puntos de conexión del Concierto Económico de acuerdo con los siguientes criterios:

—Alquiler de contadores: Localización de las operaciones (regla de prestación de servicios, artículo 28.Uno.B.1º del Concierto Económico): Lugar de ubicación física de los equipos de medida alquilados. Sin duda el precepto que ENTIDAD 1 quiso citar es el artículo 28.Uno.B.1.

—Actividad de distribución: Localización de las operaciones (regla de servicios de transporte, artículo 28.Uno.C.2º del Concierto Económico): Lugar del domicilio del sujeto pasivo.

Es de señalar que el volumen de operaciones asignado por ENTIDAD 1 a esta actividad se compone de la suma de las siguientes partidas:

- o La facturación por tarifa de acceso y servicios complementarios más
- o El 23,4253% de la facturación por tarifa integral.

En virtud de estos cálculos el 100% del volumen de operaciones correspondiente a esta actividad se atribuyó por la entidad a la Hacienda Foral de Bizkaia.

—Venta de energía: Localización de las operaciones (regla de bienes corporales transformados por quien realiza la entrega, artículo 28.Uno.A.1º.a del Concierto Económico): Lugar en que se realiza el último proceso de transformación de la energía, que coincide con la ubicación de los puntos de suministro de energía al cliente. La entidad ha querido

sin duda citar el artículo 28.Uno.A.1.a del Concierto.

–Resto de ingresos: Localización de las operaciones (regla de prestaciones de servicios, artículo 28.Uno.B.1º.a del Concierto Económico): Lugar de prestación de servicios por los empleados de ENTIDAD 1. Sin duda el precepto que la entidad quiso citar es el artículo 28.Uno.B.1.

3. Las discrepancias de la AEAT con los criterios de aplicación de los puntos de conexión del Concierto Económico empleados por ENTIDAD 1, expuestas en el escrito de planteamiento del conflicto, son las siguientes:

–Alquiler de contadores: En opinión de la AEAT se trata de un servicio directa e inmediatamente relacionado con un bien inmueble, el contador, por lo que el punto de conexión aplicable sería el previsto en el artículo 28.Uno.B.2 del Concierto Económico y la prestación se entenderá realizada donde se encuentre el contador objeto de arrendamiento.

–Actividad de distribución y venta de energía: La AEAT rechaza, en primer lugar, el fraccionamiento de la facturación por tarifa integral aplicada por ENTIDAD 1. En segundo lugar, sostiene que el punto de conexión aplicable a la venta de energía es el establecido en el artículo 28.Uno.A.1º [rectius: artículo 28.Uno.A.1] del Concierto Económico para las entregas de bienes muebles objeto de transporte para su puesta a disposición, es decir, el lugar en que se encuentre los bienes al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte, y no la regla especial del apartado Uno.A.1.a de dicho artículo, aplicada por la entidad, es decir, el territorio en el que se realiza el último proceso de transformación. Según la AEAT, la energía objeto de suministro se encuentra al tiempo de iniciarse su distribución en el transformador de alta a baja tensión.

4. Antes de entrar a examinar las cuestiones objeto del presente conflicto, es necesario recordar

que no es función de esta Junta Arbitral resolver cuestiones de naturaleza teórica o abstracta, sino únicamente aquellas que sean relevantes para el reparto de las competencias financieras entre las distintas Administraciones que lleva a cabo el Concierto Económico. Así lo hemos afirmado en varias ocasiones, últimamente en nuestra resolución R 10/2013, de esta misma fecha, dictada en el expediente 27/2010, en la que reiteramos lo dicho en la anterior resolución R 1/2013, de 25 de enero de 2013, adoptada en el expediente 12/2010. Afirmamos allí que “de las normas que regulan las funciones de la Junta Arbitral se deduce que no entra dentro de sus atribuciones resolver cuestiones abstractas de interpretación del Concierto Económico sin relación con conflictos concretos. Así se infiere del artículo 66 del Concierto Económico, que habla de ‘resolver conflictos’ o ‘conocer de conflictos’ y se refiere en general al ‘conflicto de competencias’. A la misma conclusión se llega a la vista de los artículos 3 y 10 a 12 RJACE todos los cuales se refieren a conflictos de competencias. Este es el supuesto contemplado por el artículo 13 RJACE cuando exige la formulación de un requerimiento de inhibición como requisito para el planteamiento del conflicto”.

A la misma conclusión se llega a la vista del artículo 10 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, citado por la AEAT en el Fundamento de Derecho Tercero de su escrito de planteamiento en apoyo de su legitimación. En efecto, el citado artículo del RJACE permite a una Administración promover conflicto, de acuerdo con su letra c), en los supuestos de tributación conjunta por el IVA “cuando considere que la proporción correspondiente a cada Administración no es la correcta”, y con arreglo a su letra e) “cuando estime que, por aplicación de los puntos de conexión, le corresponda la exacción de un determinado tributo declarado y, en su caso, ingresado por el contribuyente en alguna de las Diputaciones Forales, o respecto del cual éstas se hayan dirigido a aquél para su declaración o ingreso”. Por tanto, de estos preceptos reglamentarios se deduce que, a fin de poder ser tomada en consideración

por la Junta Arbitral, la cuestión controvertida tiene que tener consecuencias en cuanto a la proporción de tributación en cada territorio y la interpretación de un punto de conexión ha de ser relevante para la exacción de un tributo.

5. La aplicación del anterior criterio delimitador de la competencia de esta Junta Arbitral a las cuestiones planteadas por la AEAT nos lleva a excluir del presente conflicto la relativa al punto de conexión aplicable al alquiler de contadores, que no cabe sino calificar de fútil, pues prescindiendo de lo discutible de la afirmación de que dicho servicio esté directamente relacionado con un bien inmueble, la aplicación del punto de conexión correspondiente a esta clase de servicios no produce una consecuencia distinta de la derivada de la aplicación del punto de conexión genérico de los servicios si se entiende que el de alquiler de contadores se presta allí donde el contador está situado, es decir, en el lugar de situación del inmueble. Quizá la tesis de la AEAT se propone salir al paso de un entendimiento del punto de conexión general de los servicios que localizase el de alquiler de contadores en el domicilio de la entidad prestadora, pero esta no es la interpretación mantenida por ENTIDAD 1, que atribuye al Estado el 82,19% de la facturación por este servicio en 2009; tampoco es la de la Hacienda Foral de Bizkaia. No existe, pues, sobre esta cuestión una controversia de la que deba ocuparse la Junta Arbitral.

6. Discrepa también la AEAT del punto de conexión aplicado por ENTIDAD 1 a la entrega de energía eléctrica, por considerar que ésta no es un bien objeto de transformación, tesis que apoya en la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 2 de abril de 2008, recaída en el recurso número 7350/2002. Afirma, por el contrario, que el punto de conexión aplicable es el de los bienes muebles que son objeto de transporte, es decir, el lugar donde se encuentra la energía al tiempo de iniciarse éste (art. 28.Uno.A.1 del Concierto Económico, en su encabezamiento). Según la AEAT este lugar es el transformador de alta a baja tensión.

En la alegación 19ª de su escrito de 10 de enero de 2013 la Diputación Foral de Bizkaia afirma que ENTIDAD 1 siempre ha aplicado el punto de conexión relativo a los bienes muebles objeto de transformación y que el último proceso de esta clase se produce en el lugar en que está situado el punto de suministro (a pie de fábrica, vivienda, etc.), y añade que "dicho criterio ha sido admitido históricamente por parte de la AEAT, sin que el mismo haya sido cuestionado". En la alegación 30ª del mismo escrito señala la Diputación Foral de Bizkaia que el mismo criterio fue aplicado por la propia AEAT en la comprobación e investigación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los ejercicios 2001 y 2002 y dice que la AEAT debería aplicar el criterio que sistemáticamente ha mantenido de manera histórica a lo largo del tiempo. Razona seguidamente la Diputación Foral de Bizkaia que durante la distribución de energía puede haber más de una transformación, de forma que es a pie de fábrica, vivienda o instalación donde se encuentra el último transformador eléctrico, que precisamente lo que hace es transformar la energía a la tensión que precisan los consumidores.

En su escrito de alegaciones de 26 de febrero de 2013 la AEAT insiste en la aplicación a la entrega de energía eléctrica del punto de conexión aplicable a los bienes muebles que son objeto de transporte, establecido en el artículo 28.Uno.A.1, en su encabezamiento, del Concierto Económico. Y añade que para la adecuada interpretación del precepto transcrito "hay que tener en cuenta que el Concierto Económico establece un modelo de IVA en origen que supone que las operaciones se gravan donde se genera el valor añadido". Señala seguidamente la AEAT el criterio establecido por el Tribunal Supremo en la sentencia de 13 de abril de 2011, dictada en el recurso 540/2009, según el cual el lugar donde se entiende realizada la entrega de bienes muebles, tanto si se transportan con carácter previo a la entrega como si no son objeto de transporte, es aquel en el que existan suficientes medios materiales y humanos para generar valor añadido. De ello deduce la AEAT que para localizar las entregas de energía eléctrica a los clientes de tarifa integral

“habrá que valorar entre otros aspectos:

- La localización de los inmuebles de la sociedad (sedes, establecimientos, oficinas, sucursales, transformadores de alta a baja tensión, entre otros).
- Lugar donde prestan sus servicios los trabajadores dedicados a la realización de esta actividad.

Habrà de ser en atención a las circunstancias descritas, como se determine el lugar en que se localice el punto de puesta a disposición de la electricidad”.

Es de observar que la anterior conclusión es contradictoria con la afirmación de que el lugar de realización de la entrega de energía eléctrica es donde se encuentra el transformador de alta a baja tensión.

La AEAT no aporta ningún elemento de juicio que permita determinar, al menos de manera inicial y aproximada, qué consecuencias resultan de los puntos de conexión que propugna en cuanto al cómputo de los porcentajes de participación de las Administraciones en el volumen de operaciones respecto del IVA en el ejercicio 2009. Es, pues, patente que la controversia que plantea sobre el punto de conexión aplicable a las entregas de energía tiene carácter abstracto, por lo que debe correr la misma suerte que la suscitada respecto al alquiler de contadores y no ser tomada en consideración por esta Junta Arbitral.

7. La AEAT impugna a la división de la facturación por tarifa integral en una parte correspondiente a la actividad de distribución y otra correspondiente a la venta de energía propugnada por ENTIDAD 1 y aceptada por la Diputación Foral de Bizkaia y, por tanto, el cómputo de los porcentajes de volumen de operaciones en los distintos territorios que resulta de dicha división. Esta Junta Arbitral ya ha manifestado su criterio contrario a la conformidad con el Concierto Económico de tal fraccionamiento en sus anteriores resoluciones R 7/2013, de 24 de abril de 2013, en los expedientes acumulados 8/2008 y 13/2010; R 8/2013, de 27

de mayo de 2013, en el expediente 1/2010; y R 10/2013, en el expediente 27/2010, de 28 de junio de 2013, a las que nos remitimos.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar:

- 1º) Que no procede tomar en consideración la cuestión suscitada por la AEAT acerca del punto de conexión aplicable a la actividad de alquiler de contadores.
- 2º) Que tampoco procede tomar en consideración la cuestión suscitada por la AEAT acerca del punto de conexión aplicable a las entregas de energía eléctrica.
- 3º) Que es contraria al Concierto Económico la división de la facturación por tarifa integral en una parte correspondiente a la distribución y otra correspondiente a la venta de energía eléctrica.

En ejecución de esta resolución la Administración a la que corresponda la competencia inspectora corregirá los porcentajes de volumen de operaciones realizados en los distintos territorios declarados por la entidad ENTIDAD 1, S.A. (NIF: A-0001) a efectos del IVA, ejercicio 2009, partiendo de la consideración del suministro de energía eléctrica a clientes a tarifa integral como una operación unitaria de entrega de bienes muebles.

Objeto del conflicto - Competencia para requerir la presentación de los modelos 390 resumen anual del IVA y para determinar el volumen de operaciones por el IVA, por parte de la Administración sin competencia inspectora. Actividad: prestación a los transportistas del servicio de mediación en el pago de combustible, peajes y otros gastos, mediante el uso de tarjetas de pago

Resolución R 13/2013 Expediente 29/2010

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 28 de junio de 2013

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Carlos Palao Taboada, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Murguza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

Sobre el conflicto planteado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en lo sucesivo AEAT) frente a la Diputación Foral de Gipuzkoa (en adelante Diputación Foral de Gipuzkoa) para resolver la discrepancia suscitada respecto a la competencia para requerir a la entidad ENTIDAD 1 SL (NIF: B-0001), la presentación de los modelos 390 resumen anual correspondientes a los ejercicios 2006 a 2009 del IVA y para determinar el volumen de operaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido de dichos ejercicios, conflicto que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 29/2010

I. ANTECEDENTES

1. La entidad ENTIDAD 1 SL es una sociedad con domicilio fiscal en Murcia que el 5 de mayo de 2010 recibió un requerimiento de la Diputación Foral de Gipuzkoa, fechado el 19 de abril de 2010, en el que se solicita la presentación de los modelos 390 correspondientes a los ejercicios 2006 a 2009 ambos inclusive.

2. La entidad contestó al requerimiento recibido indicando que "ENTIDAD 1 SL tiene su establecimiento permanente MURCIA y realiza sus actividades en su domicilio fiscal en Murcia (se adjuntan datos censales) y presenta el modelo 392 en la Agencia Tributaria de Murcia (se adjunta copia de los ejercicios anteriores)".

3. Unos días más tarde se recibió en la empresa una llamada telefónica de un Agente Tributario de la Diputación Foral de Gipuzkoa mediante la cual se le informaba de la obligación de presentar declaraciones ante la Diputación Foral de Gipuzkoa, puesto que la actividad realizada se entiende localizada en Gipuzkoa, al tiempo que se le informaba de que debía solicitar una devolución de ingresos indebidos a la AEAT.

4. La entidad, dado que no le quedaba clara la obligación de presentar dichas declaraciones, registró, el 2 de julio de 2010, ante la Delegación de Murcia de la AEAT un escrito, fechado el 29 de junio de 2010, en el que indica que "ENTIDAD 1 tiene un acuerdo con varias gasolineras de la frontera, donde los camioneros echan gasoil. Esta empresa le deja una tarjeta para el consumo del gasoil al camionero, él cual reposta en estas gasolineras, y él no paga, sino el pagador de la gasolina es ENTIDAD 1, que soporta el IVA de dicho combustible. A su vez, esta empresa, factura al final de mes, al camionero el combustible, junto con los demás gastos soportados por ENTIDAD 1, como los gastos de peaje,..., junto a la comisión por los servicios. Lo que entienden en la Diputación Foral de Guipúzcoa, es que el servicio, está realizado en esa provincia, directamente por ENTIDAD 1".

5. En dicho escrito acaba señalando que "ante la situación de tener que solicitar una devolución de ingresos indebidos importante, queremos que esta administración nos comunique si tenemos la obligación de presentar dicha solicitud de devolución de ingresos indebidos, y como debemos de proceder, ya que el dinero ha sido ingresado en esta AEAT".

6. El 2 de septiembre de 2010 la AEAT notificó a la Diputación Foral de Gipuzkoa requerimiento de

inhibición, fechado el mismo día, para que cesara en sus actuaciones frente a la entidad ENTIDAD 1 SL relativas al IVA de los ejercicios 2006 a 2009.

7. El 29 de octubre de 2010, transcurrido el plazo de un mes previsto en el artículo 13.1 RJA, sin que la Diputación Foral de Gipuzkoa contestase, la AEAT interpretó que aquella se ratificaba tácitamente en su competencia -la Diputación Foral de Gipuzkoa rechazó expresamente el requerimiento de inhibición el 16 de diciembre de 2010- y, por ello, dentro del plazo de un mes previsto en el artículo 13.2 RJA presentó conflicto de competencia ante esta Junta Arbitral, que ésta admitió a trámite, lo cual fue oportunamente notificado a la Diputación Foral de Gipuzkoa y a la entidad.

8. La AEAT solicita de esta Junta Arbitral que se declare que la Diputación Foral de Gipuzkoa no tiene competencia ni para requerir la presentación de los modelos 390 correspondientes a los ejercicios 2006 a 2009 ni para comprobar la proporción de tributación a las distintas Administraciones declaradas por ENTIDAD 1 SL respecto del IVA de los ejercicios 2006 a 2009, puesto que, de acuerdo con los datos declarados y de conformidad con lo dispuesto en el Concierto, sólo ante la AEAT deben presentarse dichos modelos y sólo esta Administración, al ser la única con competencia inspectora para la comprobación del tributo y periodos mencionados, puede comprobar las cifras de tributación a cada Administración.

9. Dentro del plazo de un mes que le fue concedido, la Diputación Foral de Gipuzkoa presentó su escrito de alegaciones, junto con determinada documentación, mediante el que acaba solicitando que se dicte resolución declarando su competencia para llevar a cabo las actuaciones objeto del presente conflicto.

10. Finalizado el trámite de instrucción y completado el expediente se puso de manifiesto a ambas Administraciones y a la entidad, a fin de que, en el plazo de un mes, formulen ante esta Junta Arbitral cuantas alegaciones tengan por conveniente. El 22 de febrero de 2013 presentó sus alegaciones la Diputación Foral de Gipuzkoa,

ratificándose en los argumentos expuestos en el escrito inicial de oposición al conflicto. La AEAT registró las suyas el 6 de marzo de 2013, reiterando, en síntesis, los argumentos expuestos en el planteamiento del conflicto y solicitando una resolución en el sentido ya indicado. No ha presentado alegaciones la entidad interesada.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. En el presente conflicto se nos pide que nos pronunciemos acerca de si la Diputación Foral de Gipuzkoa tiene competencia para requerir a ENTIDAD 1 SL la presentación de los modelos 390 anuales correspondientes a los ejercicios 2006 a 2009 del IVA y para comprobar la proporción de tributación a las distintas Administraciones (AEAT y Diputación Foral de Gipuzkoa). Las cuestiones suscitadas por el presente conflicto son las siguientes: primera, la competencia para requerir la presentación de la declaración del modelo anual de IVA (modelo 390 aprobado por la Diputación Foral de Gipuzkoa) y, segunda, la competencia para comprobar la proporción de tributación por el IVA.

2. La Diputación Foral de Gipuzkoa invoca en apoyo de su competencia el artículo 46.Dos.a) del Concierto Económico, que establece que "las declaraciones que tengan por objeto dar cumplimiento a las distintas obligaciones de suministro general de información legalmente exigidas deberán presentarse, con arreglo a su respectiva normativa, ante la Administración del Estado o ante la Diputación Foral competente por razón del territorio, con arreglo a los siguientes criterios:

- a) Tratándose de obligados tributarios que desarrollen actividades económicas, ante la Administración a la que corresponda la competencia para la comprobación o investigación de dichas actividades empresariales o profesionales."

Sin embargo, este precepto no es de pertinente aplicación en este caso, puesto que se refiere a obligaciones distintas de la de presentar declaraciones tributarias.

3. No procede la invocación del art. 29.Seis del Concierto Económico por la Diputación Foral de Gipuzkoa ya que en ningún momento está negado que la competencia inspectora, única en el caso del IVA, corresponda a la AEAT.

4. La obligación de presentar declaraciones liquidaciones periódicas está regulada en los artículos 27.Uno y 29.Cuatro del CE. Para los sujetos cuyo volumen de operaciones haya excedido de 7.000.000 de euros, el primero establece, como regla primera, que "los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado". En principio, a salvo, en su caso, de comprobaciones posteriores, la entidad ENTIDAD 1 SL, como quiera que declaró que operaba exclusivamente en territorio común, debe tributar exclusivamente a la Administración del Estado. El segundo establece que los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones. Por consiguiente, si, como se ha dicho, la Administración competente para la exacción del IVA es la Administración del Estado, ante ella es donde, exclusivamente, se han de presentar las declaraciones liquidaciones periódicas. Y si ante ella se tienen que presentar estas declaraciones, ante ella también se tienen que presentar la declaración resumen anual.

5. Naturalmente, las cifras de operaciones realizadas por la entidad durante los años 2006 a 2009, son susceptibles de comprobación y, en su caso, consiguiente modificación. Lógicamente, esa comprobación deberá llevarla a cabo la Administración con competencias inspectoras. No resuelve de manera expresa el Concierto Económico qué sucede cuando la Administración sin competencias inspectoras quiere verificar el volumen de operaciones declarado por la entidad o comprobado por la otra Administración. Para atajar los problemas que ello pudiera producir la AEAT y las Diputaciones han aprobado un proto-

colo de actuación, protocolo que se plasma en Acta de la reunión celebrada en Bilbao entre la AEAT y las Diputaciones Forales del País Vasco para analizar las conclusiones de los grupos de trabajo sobre cambios de domicilio, ingresos en Administración no competente, control tributario, actas únicas y tramas de IVA de 18 de mayo de 2006. En ese protocolo se establece en relación con la comprobación del volumen de operaciones lo siguiente:

"Las Administraciones sin competencia inspectora respecto de un contribuyente concreto podrán instar de la competente la comprobación del volumen de operaciones en cada territorio, para lo cual la Administración sin competencias inspectoras enviará un informe a la competente con los datos obtenidos del contribuyente que consistirá en una simple toma de los datos necesarios al efecto.

La Administración con competencia inspectora comunicará a la peticionaria, en un plazo de dos meses, si se está comprobando al contribuyente, si le es factible hacerlo y el plazo previsible para ello".

6. No se ha seguido por la Diputación Foral de Gipuzkoa, en esta ocasión, ese camino. En su lugar, se ha requerido directamente a la entidad la presentación de la declaración anual. La verdad es que ha requerido más que eso, ha requerido el ingreso de las cuotas que, en su caso, procedan. Que ello es así, se desprende de la conversión telefónica mantenida por un Agente Tributario de la Administración foral con la interesada en la que le insta a solicitar de la AEAT la devolución de lo ingresado en concepto de IVA por los ejercicios 2006 a 2009. Esta conversación no ha sido desmentida sino, por el contrario, confirmada por las propias alegaciones de la Diputación Foral de Gipuzkoa, en las que puede leerse que "esta Administración no ha practicado ninguna liquidación provisional frente a dicho obligado tributario (ni ha tenido intención de hacerlo), persiguiendo el requerimiento por la misma efectuando únicamente una regularización voluntaria de su situación tributaria por parte del contribuyente".

En realidad el modelo 390 de la Hacienda Foral no es una mera declaración-resumen, es la declaración-liquidación anual del IVA, que sustituye a la autoliquidación del último período. Ésta es una declaración tributaria establecida al amparo del art 167 del Decreto Foral 102/1992, de 29 de diciembre, por el que se adapta la Normativa Fiscal del Territorio Histórico de Gipuzkoa a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido que contiene las operaciones realizadas a lo largo del año natural relativas a la liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido. El modelo 390 tiene además la consideración de última declaración-liquidación del ejercicio, por lo que no debe cumplimentarse ninguna declaración-liquidación de I.V.A. periódica, ya sea mensual o trimestral, utilizando otros modelos.

7. Frente a lo que se acaba de decir no puede esgrimirse con éxito que, con carácter subsidiario, si el contribuyente no regularizaba voluntariamente su situación tributaria lo que se pretendía con la presentación del modelo 390 era “una obtención de datos tendente a promover, en su caso, el correspondiente procedimiento para modificar el volumen de operaciones por el mismo declarado, siempre dentro del ámbito inspector y respetando, en todo caso (y esto es muy importante) las competencias de la Administración del Estado”. Para esta Junta Arbitral la actuación de la Diputación Foral de Gipuzkoa no ha seguido la senda normativamente diseñada, ha desconocido, en esta ocasión, las competencias que tiene, en ese caso, la Administración del Estado.

8. Según la Administración foral, ENTIDAD 1 SL había presentado en la Diputación Foral de Gipuzkoa, en los ejercicios objeto de conflicto, autoliquidaciones por el Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos. La exacción de este impuesto corresponde, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 34.2 del Concerto Económico, a la Diputación Foral de Gipuzkoa en determinados casos, concretamente, cuando se trate de “ventas o entregas de los productos comprendidos en el ámbito objetivo del impuesto efectuadas en los establecimientos de venta al público al por menor situados

en territorio vasco, con excepción de los suministros que se efectúen a consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos fuera de dicho territorio. Correlativamente, corresponderá las Diputaciones Forales la exacción del impuesto por los suministros que se efectúen desde territorio común a consumidores finales que dispongan de las instalaciones necesarias para recibirlos y consumirlos en el País Vasco”. Pues bien, ante la sospecha, más bien certeza, de que la entidad interesada había realizado operaciones en Gipuzkoa, el camino que tenía la DFG era instar a la AEAT, que es la Administración con competencia inspectora en el IVA, para que procediera a comprobar el volumen de operaciones. Ha seguido otra senda que no es conforme a lo preceptuado en el Concerto Económico.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Que la Diputación Foral de Gipuzkoa no tiene competencia ni para requerir a ENTIDAD 1 SL (B-0001), la presentación de los modelos 390 correspondientes a los ejercicios 2006 a 2009 ni para comprobar la proporción de tributación a las distintas Administraciones declaradas por dicha entidad, respecto del IVA de los ejercicios 2006 a 2009.

RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS DE LA CAPV 2013.

I. DATOS GLOBALES DE LA RECAUDACIÓN 2013

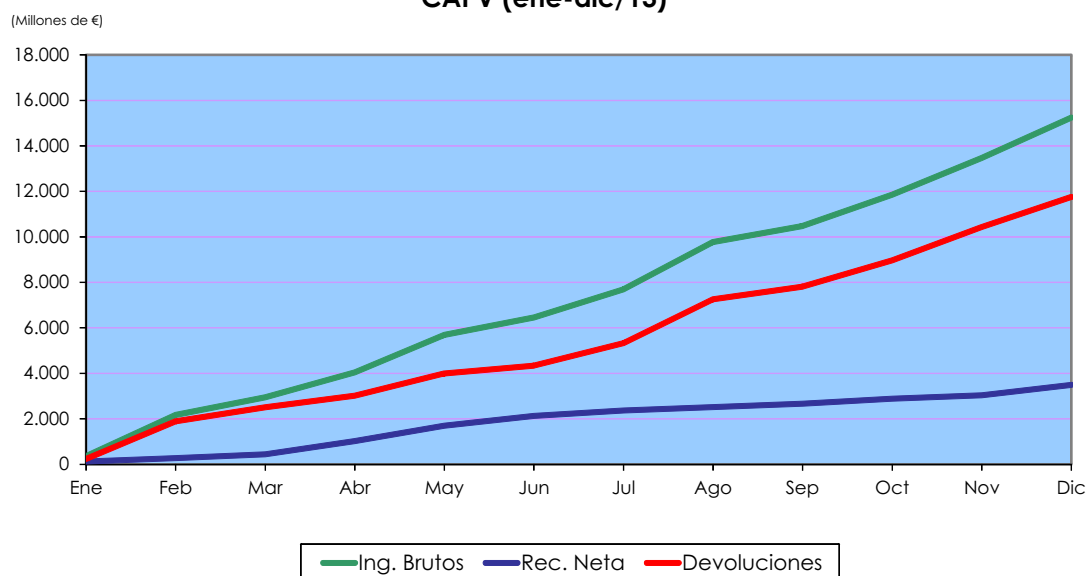
Al cierre del ejercicio de 2013 la recaudación consolidada por tributos concertados de las Diputaciones Forales ha ascendido a **11.752.115,9 miles de euros (m€)**, lo que ha supuesto una **variación interanual del 3,0%** y una **ejecución sobre el presupuesto del 99,4%**.

La tasa interanual de la **imposición directa** ha sido del **1,7%**, gracias a la recaudación derivada de la normativa que permite actualizar de forma voluntaria el valor de determinados activos de sus balances (con efecto casi exclusivo en el Impuesto s/Sociedades) y a la buena evolución de figuras tributarias directas de menor capacidad recaudatoria (Impuesto s/Patrimonio, Impuesto s/Renta de No Residentes e Impuesto s/Sucesiones y Donaciones) así como a la recaudación del nuevo Impuesto sobre el Valor de la Producción Eléctrica. Mientras, la recaudación del IRPF, en el actual contexto de retroceso de la ocupación y de contención salarial, ha disminuido.

La evolución seguida por la **imposición indirecta** ha sido también positiva (**4,4%**), impulsada básicamente por las recaudaciones del IVA y del Impuesto Especial s/Hidrocarburos, las cuales se han expandido notablemente gracias a los cambios normativos aprobados en el segundo semestre de 2012. El resto de impuestos que gravan el consumo, a excepción del Impuesto Especial sobre la Cerveza, han reflejado variaciones negativas en su recaudación, en línea con la dinámica económica.

En los cinco primeros meses del año la recaudación total de la Comunidad Autónoma de Euzkadi (CAE) registró variaciones negativas con un comportamiento bastante uniforme por territorios. A partir de junio, la recaudación global empezó a crecer gracias al empuje de la recaudación de Bizkaia mientras que las de Álava y Gipuzkoa siguieron reflejando decrecimientos. Posteriormente, la recaudación de Gipuzkoa se sumó a la tendencia positiva mientras que la de Álava no despegó hasta septiembre. En octubre y noviembre, la recaudación total se incrementó en valores importantes (5,0% y 4,7%

TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS CAPV (ene-dic/13)



respectivamente) con una aportación significativa de todos los territorios. En diciembre, no obstante, la recaudación cedió impulso en todos los territorios, y se cerró el año con un crecimiento de la recaudación global del 3,0%.

Antes de los habituales ajustes interterritoriales a la recaudación por IVA y por los II.EE. de Fabricación, solamente en Gipuzkoa no se superó la recaudación del ejercicio anterior, mientras que Bizkaia aumentó de manera importante su recaudación y Álava lo hizo más moderadamente.

DISTRIB. TERRITORIAL	Álava	Bizkaia	Gipuz.
Variación interanual (sin ajustes DD.FF.)	2,1%	4,6%	(0,3)%
Rec. tot. contabilizada:			
Peso relativo	15,3%	52,9%	31,8%
Variación interanual	0,9%	3,5%	3,3%
Ejecu. presupuestaria	98,1%	100,0%	99,0%

En definitiva, se han recaudado 343.892 m€ más que en el ejercicio anterior, que provienen del aumento de la recaudación bruta ya que tanto las devoluciones como los Ajustes con la Agencia Tributaria han tenido una evolución desfavorable.

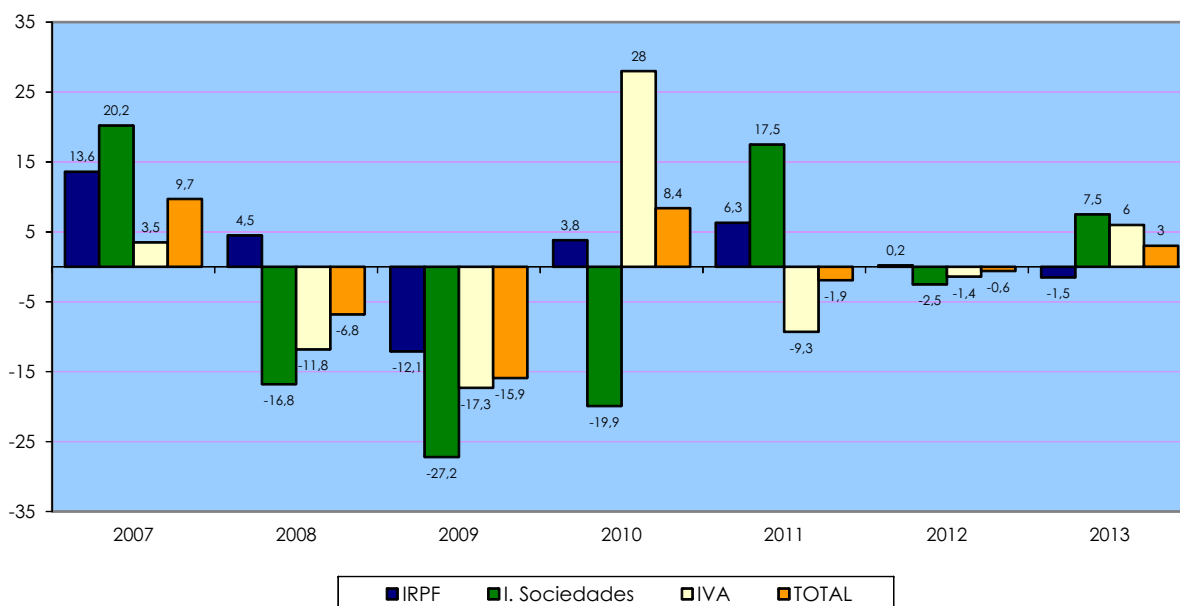
En cuanto a la **recaudación bruta relativa a la gestión propia**, que en 2012 cerró el ejercicio con un descenso del 0,6%, en 2013 obtuvo un resultado positivo (3,0%) gracias fundamentalmente a la subida de tipos impositivos en el IVA y en menor grado a la aprobación del gravamen a la actualización de balances y a los cambios normativos en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

Por otra parte, las **devoluciones** en 2013 siguieron creciendo (2,8%) a un ritmo mayor al del ejercicio anterior (1,1%). El incremento fue especialmente intenso en el Impuesto sobre Sociedades (17,1%) y más moderado en el IVA (5,3%). En el IRPF, por el contrario, las devoluciones descendieron (2,1%).

Respecto a los ingresos provenientes de los **Ajustes con la Agencia Tributaria**, éstos disminuyeron un 2,7%.

En el **análisis por figuras tributarias**, se observa que el aumento recaudatorio se ha visto impulsado principalmente por el IVA, mientras que la recaudación por IRPF se ha contraído.

INGRESOS POR TRIBUTOS CONCERTADOS EN LA CAPV Evolución porcentual sobre el año anterior



	(miles de €)
IRPF	(64.203)
I. Sociedades	85.153
IVA	240.429
II.EE. Fabricación + IVMDH*	22.648
Otros tributos	59.866
TOTAL	343.892

* Impuesto s/Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos

En términos porcentuales, tal y como se muestra en el gráfico que sigue, el mayor impulso recaudatorio, entre los impuestos más significativos, corresponde al Impuesto sobre Sociedades.

II. IRPF

Tras tres años consecutivos de incrementos, a cierre de 2013, **la recaudación del IRPF se ha situado, como en 2009, por debajo de la del ejercicio anterior (-1,5%).**

La recaudación por **retenciones por Rendimientos del Trabajo** durante la mayor parte del año ha mostrado una evolución negativa, con valores inferiores a los del año pasado en un intervalo de entre el 3% y el 4%, debido a la difícil coyuntura económica que atraviesa la Comunidad Autónoma de Euskadi (CAE), aunque en el último trimestre del año se ha producido una mejoría que ha permitido que al cierre, la recaudación disminuya en un 1,8%, en sintonía con la incipiente recuperación económica de final de año.

La destrucción de empleo desde finales de 2012 ha sido importante, si bien el ritmo se ha ido atenuando según transcurría 2013 e incluso a partir del tercer trimestre la ocupación ha empezado a mostrar signos positivos. Respecto a los salarios, el crecimiento pactado de los mismos en 2013, en base a los menguantes convenios todavía en vigor, se ha moderado considerablemente (1,0%) respecto a la media del año anterior (2,7%). La evolución de estos factores ha sido determinante en el devenir de la recaudación por retenciones por Rendimientos del Trabajo.

En cuanto a las retenciones por **Rendimientos del Capital Mobiliario**, el 1 de enero de 2012 entró en vigor una subida del tipo del 19% al 21% y la re-

caudación en 2012 se disparó con un incremento del 11,0%, aunque sobre el nivel tan bajo al que se había llegado en 2011 después de dos caídas consecutivas del 15%.

Desde principios de 2013, la variación interanual de la recaudación por este concepto ha sido negativa, si bien el ritmo de decrecimiento hasta junio había ido desacelerándose. Esta progresión, no obstante, se invirtió en julio, mes cuya recaudación cayó un 52,5% y elevó la caída de la recaudación acumulada hasta el -12,8%. **Finalmente, el retroceso recaudatorio se ha situado a final de año en un 11,1%.**

La recaudación proveniente de las **retenciones por Rendimientos del Capital Inmobiliario**, es uno de los pocos apartados tributarios que a nivel de la CAE ha conseguido ver crecer su recaudación en los últimos ejercicios cerrados.

En los dos últimos ejercicios esta recaudación ha visto moderado su ritmo de crecimiento al entorno del 3,0% interanual. El incremento de 2012 se produjo en el marco de una subida del tipo de retención del 19% al 21%.

Sin embargo, en el presente ejercicio, **la recaudación de este apartado se ha reducido para el conjunto de la CAPV un 1,8%**, siendo Gipuzkoa el único territorio con una tasa interanual positiva arrojando una tasa interanual del 1,1%.

La recaudación por **retenciones sobre Ganancias Patrimoniales** ha registrado incrementos importantes a lo largo del año en los Territorios Históricos de Álava y Gipuzkoa, lo que ha permitido que la recaudación acumulada a diciembre **creciese un 47,6%.**

La recaudación por los **Pagos fraccionados**, realizados por Empresarios y Profesionales, lleva tiempo sufriendo un constante y lento deterioro que continuó en 2012 a pesar de que a partir del 1 de septiembre de dicho año el tipo impositivo se incrementó, a iniciativa del Estado, en 6 puntos porcentuales hasta alcanzar el 21%, el tipo aplicable a las retenciones de autónomos y trabajadores dedicados a actividades profesionales

como abogados, arquitectos, consultores, así como a ingresos derivados de la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas.

En el ejercicio actual, la recaudación por pagos fraccionados ha seguido la misma dinámica y ha registrado en la primera parte del año tasas interanuales negativas en el intervalo entre el -2,5% y el -4,0%, además el deterioro registrado en la segunda parte del año ha provocado una **caída final del 5,1%**.

La **Cuota Diferencial neta**, por el contrario, ha evolucionado positivamente en su recaudación, al reducir por cuarto ejercicio consecutivo su negatividad, en esta ocasión la mejoría es de un 7,2% de saldo final, tanto porque las devoluciones practicadas han disminuido (2,1%), como por el 4,1% de incremento interanual de los ingresos brutos. Esta evolución se produce básicamente como consecuencia de las reformas del IRPF aprobadas en 2011 por los Territorios Históricos, con entrada en vigor en 2012 y que han desplegado sus efectos recaudatorios en la Cuota Diferencial Neta del IRPF en 2013. Entre las medidas aprobadas, se incluyen reducciones en el límite anual deducible por aportaciones a sistemas de previsión social, en las cantidades máximas de-

ducibles por adquisición de vivienda habitual y en la deducción por edad.

Las cifras de cierre del ejercicio de la Cuota Diferencial neta son las siguientes:

(miles de €)

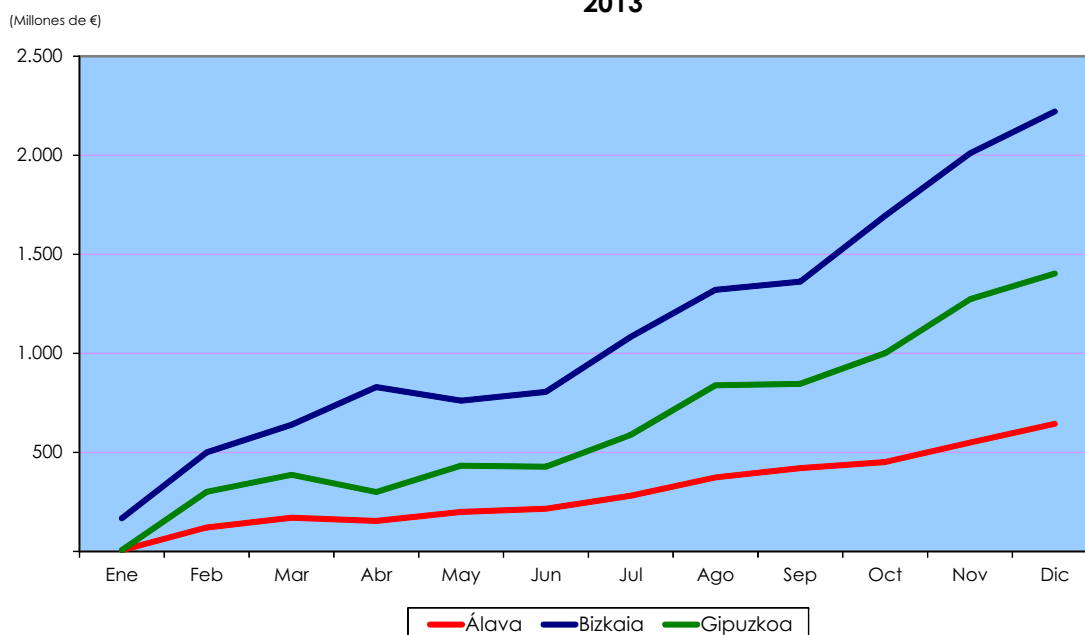
	2012	2013	% Δ 13/12
Rec. íntegra y Res. Devoluciones	465.765 (1.042.268)	484.744 (1.019.990)	4,1 2,1
Rec. líquida	(576.503)	(535.246)	7,2

La evolución por territorios históricos puede observarse en el gráfico de más abajo:

III. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las Diputaciones Forales han recaudado por el Impuesto sobre Sociedades (IS) a 31 de diciembre un total de **1.216.936,8 m€**, lo que supone 85.153 m€ más que en el año anterior, esto es, **una tasa interanual del 7,5% gracias a la recaudación extraordinaria derivada de la normativa que permite actualizar de forma voluntaria el valor de determinados activos de sus balances** y que queda recogida en el apartado de la Cuota Diferencial neta. **Sin tener en cuenta este ingreso,**

RECAUDACIÓN CAPV POR IRPF 2013



la recaudación total por el Impuesto sobre Sociedades **hubiese caído un 3,7%.**

Dado que la evolución de los ingresos tributarios derivados de las retenciones por rendimientos de capital y ganancias patrimoniales ya ha sido analizada en el apartado del IRPF, el subsiguiente análisis se centrará en el comportamiento de la Cuota Diferencial neta del IS, que es por otro lado, el componente de mayor peso recaudatorio.

La recaudación de la **Cuota Diferencial Neta** en el primer trimestre del año vino marcada como es habitual por la realización de devoluciones correspondientes a la campaña del Impuesto sobre Sociedades de 2011. El importe de devoluciones fue algo menor al registrado en 2012.

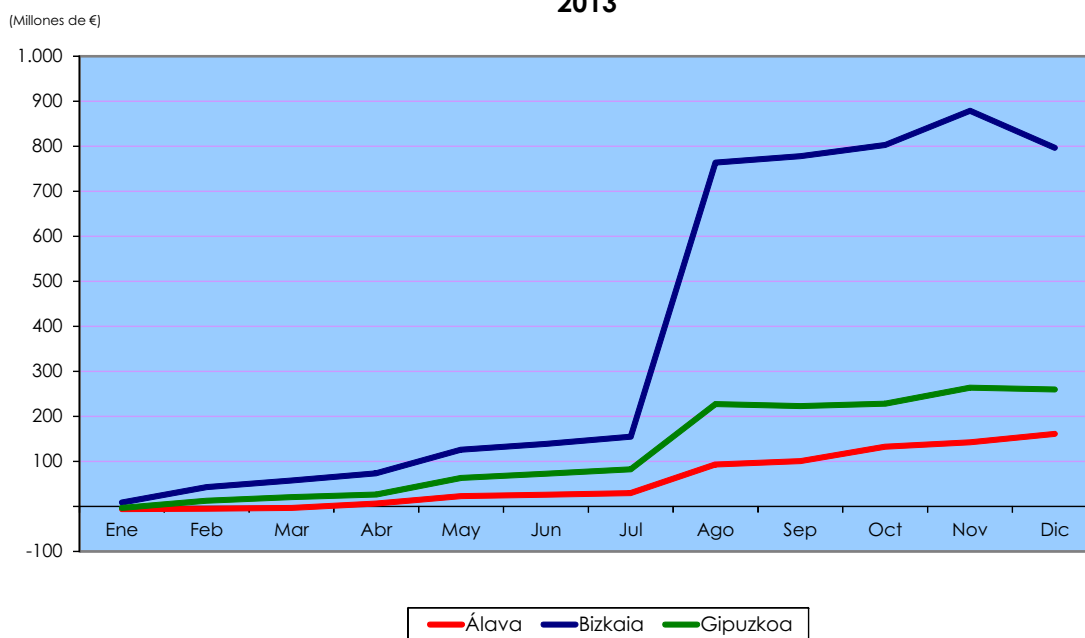
En el segundo trimestre del año la recaudación por la Cuota Diferencial del impuesto se incrementó notablemente (65,2%), debido a las reformas normativas que afectan al pago fraccionado que se ingresa en este periodo. En julio de 2012 se aprobaron importantes modificaciones en el cálculo de los pagos fraccionados, que elevaron los tipos mínimos del 4% al 12% en el caso de grandes empresas y además se restringieron las minoraciones en la base. Estos cambios

afectaron a los pagos fraccionados de octubre y diciembre de 2012 y este año, han afectado al primer pago fraccionado de 2013. Este hecho ha permitido que la recaudación, en el intervalo de abril a junio de 2013, por Cuota Diferencial Neta del Impuesto sobre Sociedades creciese un 65,2% interanual.

La campaña del Impuesto sobre Sociedades de 2012 se ha desarrollado entre el 1 de julio y el 26 de julio de 2013, fechas de inicio y fin para presentar declaración para la mayoría de los sujetos pasivos del impuesto. Como consecuencia de ello, el grueso de la recaudación por cuota diferencial neta del impuesto se concentra en agosto. Este año, además, de forma excepcional, la Cuota Diferencial Neta de este periodo ha recogido la recaudación derivada de la normativa que permite actualizar de forma voluntaria el valor de determinados activos de sus balances. Dicha actualización ha quedado sujeta a un gravamen único del 5% del incremento neto de valor de los activos.

Los ingresos totales por la actualización de balances han sido en 2013 de 127,2 millones de euros, siendo la Diputación Foral de Bizkaia la que ha recaudado el 95% de dicha cantidad.

RECAUDACIÓN CAPV POR I. SOCIEDADES 2013



Así pues, con los datos recaudatorios acumulados al mes de agosto, que ya eran bastante significativos, la recaudación por la Cuota Diferencial Neta había aumentado un 15,8%.

Finalmente, la recaudación por **Cuota Diferencial Neta a diciembre de 2013 se incrementó un 13,3%** debido a un aumento importante en el volumen de devoluciones a final de año.

La evolución por territorios históricos puede observarse en el gráfico de la página anterior:

IV. IMPUESTO SOBRE VALOR AÑADIDO

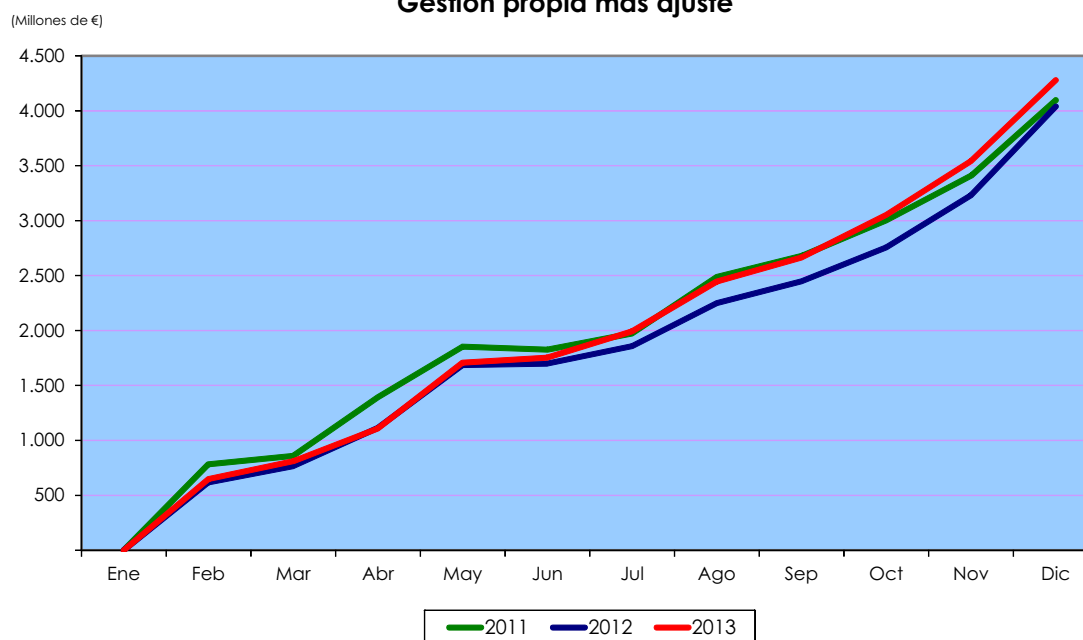
Tras dos años de retroceso consecutivo, **la recaudación total por este impuesto**, (gestión propia más ajustes) **en 2013 se incrementa un 6,0%**, como consecuencia de la subida de los tipos impositivos a partir de septiembre de 2012 (tipo general: 21% frente al 18% anterior y tipo reducido: 10% frente al 8%; además algunos bienes y servicios pasaron de estar gravados al tipo reducido a estarlo al general). También ha ayudado, sin duda, un menor retraimiento del consumo, y por tanto, del gasto final sujeto al impuesto, a partir de mediados del año.

En cuanto a la gestión propia, la recaudación por IVA ha mantenido a lo largo del año crecimientos de mayor o menor cuantía dependiendo de la fluctuación temporal de las devoluciones hasta cerrar el año con un incremento del 6,0%, un resultado sensiblemente inferior a los valores registrados en la segunda parte del año, que oscilaron entre el 7,9% y el 10,9%, y que se explica por una gran desaceleración en el ritmo de crecimiento de la recaudación bruta del mes de diciembre y sobre todo por una importante concentración de las devoluciones en dicho mes (+53,9%).

La recaudación bruta por el IVA de gestión propia ha seguido durante todo el año una senda robusta de crecimientos impulsada por el alza de tipos cuyo efecto se ha podido sentir de manera acusada hasta noviembre (incremento acumulado del 6,1%), mientras que en diciembre la recaudación mensual sólo ha alcanzado un aumento del 2,7%. Esta desaceleración ha supuesto que la recaudación bruta por gestión propia cerrase el año con un incremento del 5,7%.

Respecto a las devoluciones, sin computar las del pago de Rover al Estado, su evolución ha sido fluctuante durante todo el año, registrando a no-

RECAUDACIÓN CAPV POR IVA
Gestión propia más ajuste



viembre un equilibrio respecto a las del año anterior. En diciembre, no obstante, el volumen de devoluciones realizadas fue elevado lo cual originó que 2013 se cerrase con un aumento de las mismas del 4,9%.

En 2013 se produjo la devolución al Estado del tercer y último plazo (144.787,2 m€) del llamado caso Rover.

En aplicación de lo previsto en la Ley 2/2007, de 23 de marzo, de Metodología de Distribución de Recursos y de Determinación de las Aportaciones de las Diputaciones Forales a la Financiación de los Presupuestos de la Comunidad Autónoma del País Vasco aplicable al período 2007-2011, y de los acuerdos adoptados por el Consejo Vasco de Finanzas Públicas, trimestralmente se ha practicado el ajuste interterritorial a la recaudación por IVA. Los importes resultantes se han contabilizado como recaudación íntegra por gestión propia o como devolución, según que el ajuste haya sido positivo o negativo respectivamente.

(miles de €)

	Ejer. 2012	Ejer. 2013
Álava	333.157	317.527
Bizkaia	(705.526)	(757.057)
Gipuzkoa	372.369	439.530

Siguiendo el procedimiento habitual, establecido por la Comisión Mixta del Concierto Económico, el Departamento de Hacienda y Finanzas y el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas han calculado y aprobado de común acuerdo el Ajuste IVA relativo a la liquidación de 2012 y a los cuatro trimestres de 2013, que no han sido cobrados en su totalidad. Éstas son las cifras de los ajustes a la recaudación por IVA con el Estado (en miles de euros):

(miles de €)

	Importac.	Op. interiores	TOTAL
TOTAL	647.037	492.216	1.139.253

V. IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

La recaudación por **Impuestos Especiales de Fabricación de gestión propia** (incluyendo entre estos, a efectos comparativos, el derogado Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) ha registrado un notable avance (7,8%) en 2013, debido a la muy positiva evolución del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

En efecto, desde principios de año, la recaudación por el **Impuesto Especial sobre Hidrocarburos** ha registrado fuertes incrementos como consecuencia de los cambios normativos aprobados (subida de tipos en biocarburantes, la nueva fiscalidad medioambiental que afecta principalmente al gas natural, y la creación de nuevos tramos impositivos, por la derogación del Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos). La recaudación final por este impuesto en su actual configuración (es decir, incluyendo el derogado Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos) **se ha incrementado un 14,4%**.

Más errática está siendo la evolución de la recaudación a lo largo de 2013 del **Impuesto Especial sobre Labores del Tabaco**. La recaudación por este impuesto hasta diciembre **ha caído un 6,0%** y sólo la recaudación a julio ha mostrado un incremento interanual (+0,9%) a lo largo de 2013, motivado seguramente por el efecto de compra anticipada, antes de la entrada en vigor del incremento de tipos de la última reforma normativa.

En cuanto a la recaudación del impuesto que grava el consumo de **alcohol**, que tiene escaso peso recaudatorio, ha cerrado el año con un **descenso del 13,1%** y ni siquiera una modificación normativa que elevó el tipo impositivo aplicado sobre el consumo de bebidas alcohólicas a partir de julio ha logrado revertir o atenuar su resultado, si tenemos en cuenta que la recaudación acumulada a julio caía un 8,9%.

La recaudación por el impuesto que grava el consumo de **cerveza** por su parte, que al igual que el anterior tiene una trascendencia recauda-

toría menor, **ha retrocedido un 12,8%** a final de año.

En la mayor parte del ejercicio, el impuesto que grava el consumo de **electricidad** ha registrado una recaudación en el entorno del 4% por debajo de los valores de 2012, lo cual ha estado en consonancia con el continuo descenso interanual de la demanda de electricidad, fruto de la caída de la actividad económica. Finalmente, **la recaudación por este impuesto** ha reflejado una **caída del 4,6%**.

El resultado total es una recaudación por **gestión propia** que asciende a **1.554.794 m€**, lo que supone una variación interanual del **7,8%**.

Esta tasa interanual se reduce al 1,7% con la incorporación de los Ajustes practicados trimestralmente con la Agencia Tributaria, cuyo saldo neto

empeora notablemente respecto al ejercicio de 2012.

Todos estos impuestos, junto con el I.E. s/Electricidad y el I. s/Ventas Minoristas Determinados Hidrocarburos, han sido ajustados trimestralmente según los coeficientes horizontales de 2013 entre las Diputaciones Forales, que contabilizan estos ajustes dentro de la recaudación por gestión propia de cada impuesto, como recaudación íntegra o como devolución, con el resultado que se muestra en los cuadros de más abajo.

Asimismo, los Ajustes con la Administración del Estado se han practicado trimestralmente, resultando un importe negativo de 183.050 m€, repartido entre las Diputaciones Forales según los coeficientes horizontales vigentes en 2013.

La evolución de la recaudación global por Impuestos Especiales de Fabricación en los tres últimos años se puede apreciar en el gráfico de la página siguiente.

Evolución tasas interanuales									
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Alcohol	26,8	(10,9)	(14,0)	(5,2)	(6,7)	8,8	(0,7)	(12,7)	(13,1)
Hidrocarburos	2,0	4,9	4,3	(1,9)	(2,0)	(0,2)	(6,4)	(3,7)	14,4
Tabaco	7,7	6,6	14,6	3,6	0,5	1,8	(14,8)	15,8	(6,0)
Cerveza	25,6	(2,8)	(18,5)	15,0	7,8	17,3	(1,5)	(13,4)	(12,8)
Media ponderada	3,6	5,0	6,2	(0,6)	(1,4)	0,5	(8,5)	0,8	8,6

VI. OTROS TRIBUTOS E INGRESOS TRIBUTARIOS

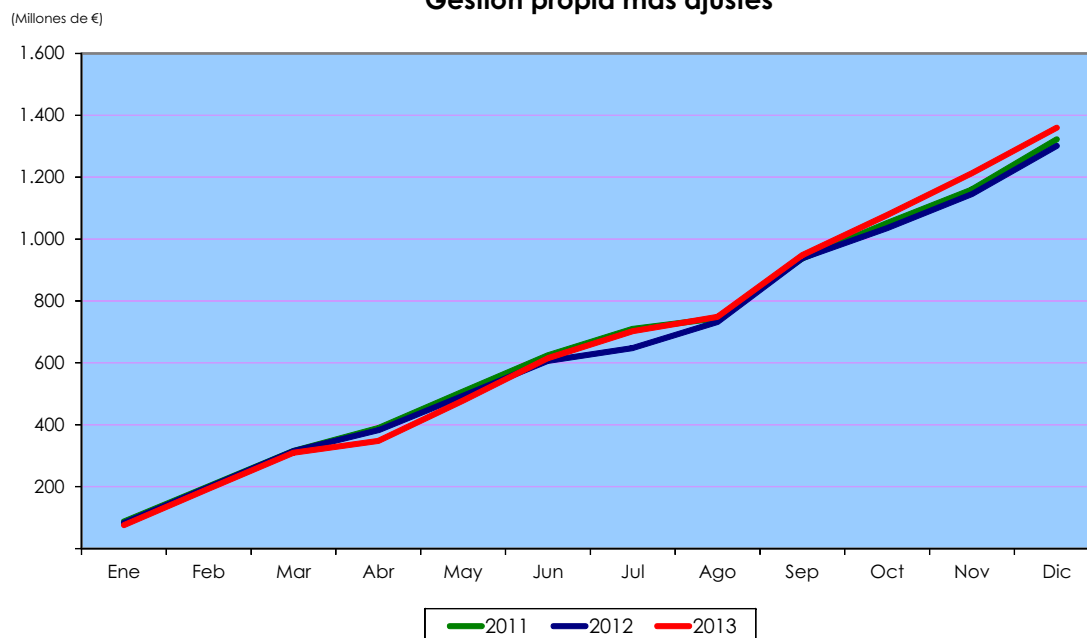
Impuestos Especiales de Fabricación (miles de €)				
	Álava	Bizkaia	Gipuzkoa	CAPV
Gestión propia:				
Alcohol, B. deriv., P. intermedios	1.481	87	9.899	11.467
Cerveza	255	1.016	3.594	4.866
Hidrocarburos	154.133	939.425	9.737	1.103.295
Labores del tabaco	39.173	146.707	149.733	335.613
Electricidad	14.189	41.175	31.921	87.285
Minoristas hidrocarburos	3.325	3.716	5.228	12.269
Total gestión propia	212.557	1.132.126	210.112	1.554.794
Ajustes entre DD.FF.	39.786	(343.068)	303.281	-
Rec. final s/coeficientes	252.343	789.058	513.393	1.554.794

En cuanto al resto de impuestos, que en su conjunto representan en torno al 5% de la recaudación total por tributos concertados, al hacer la comparación interanual, contrasta la muy positiva evolución de los impuestos directos frente al negativo comportamiento registrado por los impuestos indirectos. La evolución recaudatoria para cada impuesto ha sido la siguiente:

Ajustes (miles de €)					
	Alcohol y P. interm.	Hidrocar.	Tabaco	Cerveza	Total
TOTAL	36.276	(252.028)	16.456	16.246	(183.050)

- La recaudación por el **I. s/ Renta no Residentes** en 2013 se ha incrementado

RECAUDACIÓN CAPV POR I.I.EE FABRICACIÓN Gestión propia más ajustes



un 31,6%, hasta dejar la recaudación en 43.134,7 miles de euros, lo que representa un punto de inflexión tras haber soportado caídas recaudatorias consecutivas en los últimos años que habían dejado la recaudación por este impuesto en niveles muy exigüos.

- La recaudación por **I. s/ Sucesiones y Donaciones** ha cerrado el ejercicio creciendo un 17,7% interanual hasta alcanzar un ingreso consolidado de 105.416,5 miles de euros.
- La recaudación por el **I. s/ Patrimonio** en 2013 ha crecido un 19,6% interanual hasta alcanzar un ingreso consolidado de 138.076,3 miles de euros.
- Finalmente, en lo que a recaudación directa se refiere, se ha recaudado 24.508,5 miles de euros por el nuevo **Impuesto sobre la Producción de Energía Eléctrica con entrada en vigor en 2013**, diseñado en el marco de la imposición fiscal medioambiental.
- Continúa la caída recaudatoria del **I. s/ Transmisiones Patrimoniales y del I. s/ Actos Jurídicos Documentados**, con un **descenso global en**

2013 para ambos impuestos del 9,0%.

- La recaudación por el **I. E s/ Determinados Medios de Transporte** ha registrado en 2013 una tasa interanual del -21,4%, tasa inferior a la que arrastró hasta agosto (-27,4%) por la reactivación del mercado de automóviles gracias a la entrada en vigor a finales de julio de 2013 del Programa de Incentivos al Vehículo Eficiente 3 (PIVE 3).
- En cuanto al **I.E. s/ Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos**, 2012 fue el último año en que estuvo vigente y lo recaudado en 2013 han sido los últimos ingresos de finales de 2012, aplazamientos, etc.
- La recaudación por el **I. s/Primas de Seguros** que a lo largo de 2013 ha estado registrando tasas negativas, ha cerrado el ejercicio un 3,8% por debajo de la recaudación de 2012, hasta sumar una recaudación total de 71.018,9 m€.
- Al mes de diciembre, la recaudación que engloba los tres apartados de la **Tasa de Juego** ha quedado prácticamente estancada (-0,7%).

- Finalmente, la recaudación por los conceptos de **recargos, intereses de demora y sanciones** ha crecido en 2013 un 7,0% gracias al impulso de la recaudación por recargos.

VII. EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA EN 2013

La recaudación consolidada por gestión propia de las Diputaciones Forales supera en casi un punto porcentual la cifra de su presupuesto inicial, como consecuencia fundamentalmente de la recaudación extraordinaria derivada de la normativa que permite actualizar de forma voluntaria el valor de determinados activos de sus balances registrada en el Impuesto s/Sociedades.

La imposición directa se sitúa en el 101,1% sobre su partida presupuestaria, mientras que la ejecución del capítulo de impuestos indirectos se queda en el 100,7%.

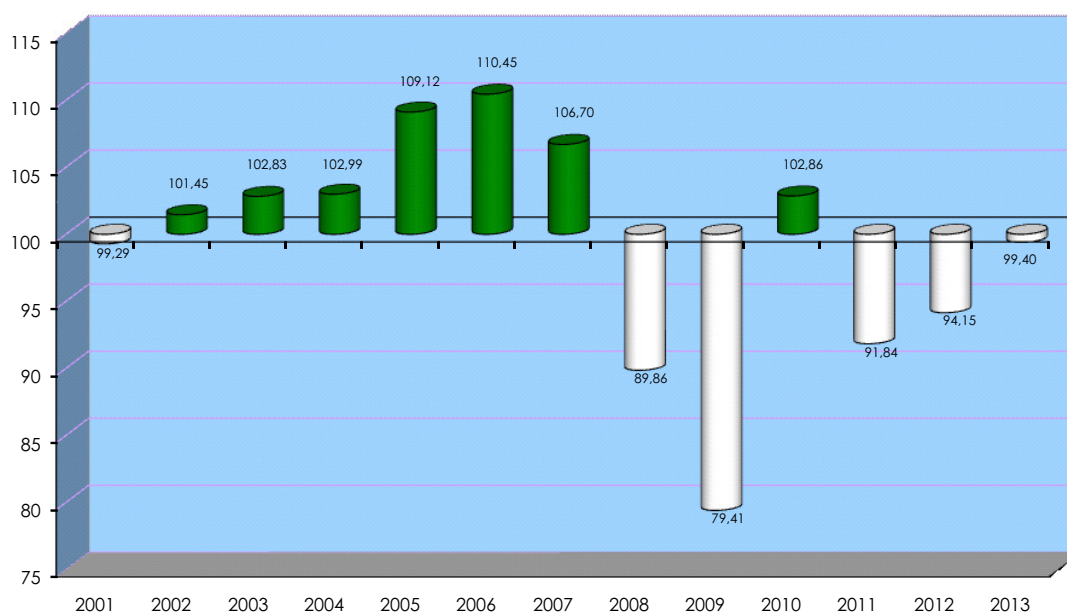
El grado de ejecución del presupuesto inicial baja 1,5 puntos porcentuales para la recaudación total, esto es, una vez incluidos los Ajustes con la Agencia Tributaria por el IVA y por los II.EE. Fabricación, que en su conjunto se han situado

un 15,4% por debajo del importe presupuestado

Para ampliar la información se sugiere el acceso al link de la Dirección de Política Financiera y Recursos Institucionales:

http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-sho-meku4/es/contenidos/informacion/7119/es_2335/es_12253.html

EJECUCIÓN PRESUPUESTARIA (%)



RECAUDACIÓN C.A.P.V. 2013

(miles de €)

	ÁLAVA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV 2013	CAPV 2012	(%)
IMPUESTOS DIRECTOS						
Impto. s/ Renta Personas Físicas :						
Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.	664.854	2.265.408	1.395.230	4.325.492	4.404.481	(1,8)
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	29.155	115.948	69.925	215.028	241.769	(11,1)
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	10.160	49.251	26.770	86.181	87.749	(1,8)
Retenciones Ganancias Patrimoniales	1.906	13.016	14.753	29.674	20.110	47,6
Pagos frac. Profes. y Empresariales	25.429	63.555	54.877	143.862	151.589	(5,1)
Cuota diferencial neta	(88.261)	(287.333)	(159.653)	(535.246)	-576.503	7,2
Total I.R.P.F.	643.243	2.219.846	1.401.903	4.264.991	4.329.195	1,5
Impto. s/ Sociedades :						
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	29.155	115.948	69.925	215.028	241.769	(11,1)
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	10.160	49.251	26.770	86.181	87.749	(1,8)
Retenciones Ganancias Patrimoniales	1.906	13.016	14.753	29.674	20.110	47,6
Cuota diferencial neta	119.593	618.213	148.247	886.053	782.157	13,3
Total I. Sociedades	160.814	796.428	259.695	1.216.937	1.131.784	7,5
Impto. s/ Renta No Residentes	3.747	33.934	5.453	43.135	32.787	31,6
Impto. s/ Sucesiones y Donaciones	11.831	55.741	37.844	105.417	89.532	17,7
Impto. s/ Patrimonio	16.555	72.811	48.710	138.076	115.490	19,6
Impto. s/ Producción de energía eléctrica	3.978	12.438	8.093	24.508		
Total Impuestos Directos	840.168	3.191.199	1.761.697	5.793.064	5.698.787	1,7
IMPUESTOS INDIRECTOS						
IVA (ajuste DD.FF.)	509.530	1.593.263	1.036.641	3.139.434	2.962.490	6,0
Gestión propia D.F.	192.003	2.350.320	597.112	3.139.434	2.962.490	6,0
Ajuste DD.FF.	317.527	(757.057)	439.530			
Impto. s/ Transmisiones Patrimoniales	8.939	37.114	25.835	71.889	79.899	(10,0)
Impto. s/ Actos Jurídicos Documentados	6.790	16.689	14.987	38.466	41.308	(6,9)
I.E. s/ Determinados Medios de Transporte	2.077	6.919	4.649	13.645	17.350	(21,4)
Impptos. Especiales Fabricación. Gestión propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	1.861	5.819	3.786	11.467	13.201	(13,1)
Hidrocarburos	179.065	559.922	364.308	1.103.295	926.686	19,1
Labores del Tabaco	54.470	170.324	110.819	335.613	356.923	(6,0)
Cerveza	790	2.469	1.607	4.866	5.582	(12,8)
Electricidad	14.166	44.297	28.821	87.285	91.527	(4,6)
I.E.s/ Carbón						
Impto. s/ Primas de Seguros	10.476	37.241	23.303	71.019	73.818	(3,8)
I.s/ Vtas. Minoristas Detmidos. Hidrocarburos (ext.)	1.991	6.226	4.051	12.268	48.567	(74,7)
Otros Impuestos extinguidos		0		0		
Total Impuestos Indirectos	790.155	2.480.284	1.618.809	4.889.247	4.617.352	5,9
Tasa de Juego	6.328	28.374	14.033	48.735	49.102	(0,7)
Recargos, Demora y Sanciones	5.570	35.229	24.069	64.868	60.606	7,0
Total Tasas y otros ingresos	11.898	63.604	38.101	113.602	109.708	3,5
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS GESTIÓN PROPIA	1.642.221	5.735.086	3.418.607	10.795.914	10.425.846	3,5
Ajuste I.V.A. : Aduanas	105.014	328.371	213.652	647.037	585.231	10,6
Operaciones Interiores	79.887	249.800	162.530	492.216	490.537	0,3
Total Ajuste I.V.A.	184.901	578.171	376.181	1.139.253	1.075.769	5,9
Ajustes Imptos. Especiales:						
Alcohol, Deriv. e Intermedios	5.888	18.410	11.978	36.276	36.610	(0,9)
Hidrocarburos	(40.904)	(127.904)	(83.220)	(252.028)	(227.711)	(10,7)
Labores del Tabaco	2.671	8.351	5.434	16.456	82.687	(80,1)
Cerveza	2.637	8.245	5.364	16.246	15.021	8,2
Total Ajustes Imptos. Especiales	(29.709)	(92.898)	(60.443)	(183.050)	(93.391)	(96,0)
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	1.797.412	6.220.359	3.734.345	11.752.117	11.408.224	3,0

Normativa Tributaria



En el link que adjuntamos a continuación, se puede acceder a los boletines mensuales elaborados por la Dirección de Administración Tributaria, sobre la normativa tributaria publicada por las DD.FF. (BOTH, BOB y BOG), el Gobierno Vasco (BOPV), la Comunidad Foral de Navarra (BON) y el Estado (BOE)

http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-datbt/es/contenidos/informacion/13_boletines_tributarios/es_botribut/bnt.html

Asimismo, desde cada uno de los boletines mensuales reseñados, se puede acceder al documento Pdf o similar, de forma individual, de cada una de las normas en su formato de publicación electrónica, pulsando el icono incluido en el margen superior derecho de cada disposición.

IVAP

HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA

ZERGAK
ZERGAK
ZERGAK

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIO-RAKO
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI